



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch die Marsoner & Partner GmbH, vom 12. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Bruno Knapp, vom 14. Mai 2001 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1999 nach der am 19. April 2007 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die erzielten Einkünfte werden für die Jahre 1994 bis 1999 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert wie folgt festgestellt:

1994:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	423.152,76 €
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer	45,93 €
X-GmbH.	
Anteil an den Einkünften	2.180,19 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	0 €
AB	
Anteil an den Einkünften	66.112,15 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	7,63 €
BC	
Anteil an den Einkünften	59.725,44 €

Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	7,63 €
CD	
Anteil an den Einkünften	48.613,47 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	5,09 €
DE	
Anteil an den Einkünften	49.234,68 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	5,09 €
EF	
Anteil an den Einkünften	49.790,99 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	5,09 €
FG	
Anteil an den Einkünften	147.495,84 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	15,40 €
1995:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	385.913,24 €
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	11.657,81 €
In den Einkünften sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	52.989,83 €
X-GmbH.	
Anteil an den Einkünften	2.180,19 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €
AB	
Anteil an den Einkünften	59.586,49 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	8.833,39 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.943,35 €
BC	
Anteil an den Einkünften	55.357,95 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	8.833,39 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.943,35 €
CD	
Anteil an den Einkünften	45.011,52 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	5.887,17 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.295,19 €
DE	
Anteil an den Einkünften	44.729,55 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	5.887,17 €

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.295,19 €
EF	
Anteil an den Einkünften	44.676,06 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	5.887,17 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.295,19 €
FG	
Anteil an den Einkünften	134.371,48 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	17.661,54 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	3.885,54 €
1996:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	283.564,89 €
Von den Einkünften wurde einbehalten:	
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	4.133,05 €
In den Einkünften sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	18.226,49 €
X-GmbH.	
Anteil an den Einkünften	2.180,19 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €
AB	
Anteil an den Einkünften	43.389,68 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	3.038,37 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	689,01 €
BC	
Anteil an den Einkünften	43.640,04 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	3.038,37 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	689,01 €
CD	
Anteil an den Einkünften	32.866,29 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.024,96 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	459,17 €
DE	
Anteil an den Einkünften	31.101,06 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.024,96 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	459,17 €
EF	
Anteil an den Einkünften	31.395,39 €

Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.024,96 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	459,17 €
FG	
Anteil an den Einkünften	98.992,24 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	6.074,87 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.377,52 €
1997:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	186.643,39 €
Von den Einkünften wurde einbehalten:	
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	3.632,04 €
In den Einkünften sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	14.527,95 €
X-GmbH.	
Anteil an den Einkünften	2.180,19 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €
AB	
Anteil an den Einkünften	28.661,29 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.421,82 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	605,44 €
BC	
Anteil an den Einkünften	28.418,49 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.421,82 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	605,44 €
CD	
Anteil an den Einkünften	21.978,08 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.614,04 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	403,53 €
DE	
Anteil an den Einkünften	20.719,10 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.614,04 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	403,53 €
EF	
Anteil an den Einkünften	20.547,52 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.614,04 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	403,53 €

FG	
Anteil an den Einkünften	64.138,72 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	4.842,19 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.210,57 €
1998:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	216.184,89 €
Von den Einkünften wurde einbehalten:	
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	3.228,71 €
In den Einkünften sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	12.914,91 €
X-GmbH.	
Anteil an den Einkünften	2.180,19 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €
AB	
Anteil an den Einkünften	35.062,39 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.152,93 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	538,22 €
BC	
Anteil an den Einkünften	34.731,00 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.152,93 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	538,22 €
CD	
Anteil an den Einkünften	26.494,12 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.434,83 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	358,71 €
DE	
Anteil an den Einkünften	24.464,07 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.434,83 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	358,71 €
EF	
Anteil an den Einkünften	24.789,50 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.434,83 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	358,71 €
FG	
Anteil an den Einkünften	68.463,62 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	4.304,56 €

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.076,14 €
1999:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	207.702,01 €
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	2.736,28 €
In den Einkünften sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	10.945,11 €
X-GmbH.	
Anteil an den Einkünften	2.180,19 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €
AB	
Anteil an den Einkünften	33.773,61 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.824,51 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	456,17 €
BC	
Anteil an den Einkünften	34.900,98 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.824,51 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	456,17 €
CD	
Anteil an den Einkünften	25.136,66 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.216,02 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	303,99 €
DE	
Anteil an den Einkünften	23.355,31 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.216,02 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	303,99 €
EF	
Anteil an den Einkünften	23.822,66 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	1.216,02 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	303,99 €
FG	
Anteil an den Einkünften	64.532,60 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	3.648,03 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	911,97 €

Entscheidungsgründe

Die X-Kommanditgesellschaft (im Folgenden kurz: Kommanditgesellschaft) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Februar 1991 errichtet. Sie hat ihren Sitz in I mit der Geschäftsanschrift 1234 I, K-Straße, und führt einen Großhandel mit Industriebedarf. Die im Firmenbuch unter FN 123 (früher: HRA 456) eingetragene Kommanditgesellschaft ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr. Im Streitzeitraum dauerte das Geschäftsjahr vom 1. Mai eines jeden Jahres bis zum 30. April des Folgejahres, nunmehr ist Stichtag für den Jahresabschluss der 31. Jänner. Zur Vertretung und Geschäftsführung ist die als Komplementärin und persönlich haftende Gesellschafterin eingetretene X-GmbH. berechtigt und verpflichtet. AB, BC und CD wurden mit Wirkung vom 27. Februar 1991 zu gemeinsam vertretungsbefugten Geschäftsführern der Komplementärin bestellt. Als Kommanditisten sind insgesamt sechs Personen mit einer Vermögenseinlage von 600.000 S an der Kommanditgesellschaft beteiligt.

Anlässlich einer Außenprüfung der Kommanditgesellschaft, umfassend die Jahre 1994 bis 1999, stellte der Prüfer fest, dass in den Wirtschaftsjahren 1993/94 und 1994/95 bewegliche Wirtschaftsgüter angeschafft und gleichzeitig an Dritte verleast worden seien. Bei diesen Wirtschaftsgütern habe es sich im Einzelnen um eine hydraulische Vierspindelmaschine mit Anschaffungskosten von 1,854.856 S netto, eine Waschstation S mit Anschaffungskosten von 5,001.932 S netto, diverse LKW mit Aufbau und Tankanhänger mit Anschaffungskosten von 8,372.976 S netto sowie zwei Scania Zugmaschinen mit Anschaffungskosten von 2,550.000 S netto gehandelt.

Diese Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von insgesamt 17,779.764 S seien auf dem Konto „Anlagegüter Leasinggeschäft“ aktiviert und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf bzw. acht Jahren im Wege der Absetzung für Abnutzung steuerlich abgeschrieben worden. Von den Anschaffungskosten sei ein Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 von 15 % bzw. 30 % geltend gemacht worden. Die Wirtschaftsgüter seien überwiegend mit Krediten der AA und der BB finanziert worden. Die angeführten Wirtschaftsgüter seien zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung angeschafft worden, wobei sie an zwei Leasingfirmen (R-GmbH. und B-GmbH) auf Basis von 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 für jedes einzelne Leasinggut berechnet und in einer Aufstellung für jedes Wirtschaftsjahr dargestellt – vgl. Tz 31 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GBp 1.) In diesem Zusammenhang werde festgehalten, dass bei bereits absehbar verlustträchtigen Wirtschaftsgütern eine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht möglich sei. Denn schon zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kauf- und Mobilienleasingverträge sei für das geprüfte Unternehmen ersichtlich gewesen, dass sich das Anschaffen und Verleasen der Wirtschaftsgüter wirtschaftlich nicht habe rentieren können. Weiters sei auch der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 geltend gemacht worden, der einen noch höheren Verlust verursacht habe.

Von der Entscheidungsfreiheit des Abgabepflichtigen über die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen könne 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.

Wirtschaftsgüter müssten, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein 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.

Auch die Einwände des (damaligen) steuerlichen Vertreters, dass die Erträge aus der Steuerersparnis im Unternehmen verbleiben und somit zur Stärkung des Eigenkapitals beitragen würden, könnten nicht als betriebliche Gründe angesehen werden. Vielmehr lasse sich diese Vertragsgestaltung in der persönlichen Steuerersparnis der Gesellschafter begründen. Durch die zusätzliche Geltendmachung des Investitionsfreibetrages von den Anschaffungskosten der verleasteen Wirtschaftsgüter hätten die Leasinggeschäfte schließlich ertragbringend gestaltet werden können. Da sich die an der Kommanditgesellschaft beteiligten Personen durchwegs in einer entsprechend hohen Einkommensteuerprogressionsstufe befunden hätten, hätten sich die gewinnmindernd geltend gemachten Aufwände (insbesondere die Investitionsfreibeträge) dementsprechend steuermindernd ausgewirkt.

Aufgrund dieser Feststellungen seien diese Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden. In der Folge seien auch die mit der Finanzierung der Leasinggegenstände in Anspruch genommenen Kredite aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden. Das

Nichtvorliegen von gewillkürtem Betriebsvermögen führe auch zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen. Da die Lieferungen nicht für das Unternehmen der Kommanditgesellschaft erfolgt seien, stehe ein Vorsteuerabzug für diese Anschaffungen nicht zu und seien auch die Leasingerlöse aus dem Unternehmensbereich auszuscheiden (vgl. Tz 18 und 31 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GbP 1).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 14. Mai 2001 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1999. Am 12. Juni 2001 erhob der (damalige) steuerliche Vertreter der Kommanditgesellschaft ua. gegen die genannten Sachbescheide fristgerecht Berufung. Der gesonderten Begründung vom 29. Juni 2001 zufolge sei der Abschluss der Leasinggeschäfte von folgenden Kriterien bestimmt gewesen: Die gegenständlichen Wirtschaftsgüter seien mit Mitteln des Gesellschaftsvermögens (eigene Mittel, Sicherheitsleistung) durch die Gesellschaft (Gesamthandschaft) erworben worden. Die Gewinnermittlung sei nach den Bestimmungen des § 5 EStG 1988 erfolgt. Der Gegenstand der Gesellschaft sei in Tz 3 des Jahresabschlusses angeführt. Demnach sei die Gesellschaft zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich seien. Gemäß Pkt. XV des Gesellschaftsvertrages sei ein Entnahmerecht für private Steuern vereinbart worden, und zwar selbst dann, wenn dies zu einer Minderung des Kapitalanteils führen sollte. Die gegenständlichen Wirtschaftsgüter seien am Markt beschafft und durch körperliche Übergabe übernommen worden. Die Wirtschaftsgüter seien durch die Kommanditgesellschaft im Rahmen von Vollamortisations- bzw. Restwertleasingverträgen an Dritte verleast worden.

Die Ergebnisse der Investitionsrechnungen zeigten, dass die aus diesen Maßnahmen resultierende Rentabilität für das Gesamtkapital (Eigen- und Fremdkapital), dargestellt auf der Basis Rendite nach Steuern, deutlich positiv sei. Im Ergebnis würden Renditen von ca. 12 % bis 20 % erzielt. Die erreichte Rentabilität liege über den Kosten des Fremdkapitals und auch zweifellos über der Ertragserwartung aus der verzinslichen Anlage von thesauriertem Eigenkapital. Die erwirtschafteten Überschüsse würden eindeutig im Unternehmensbereich verbleiben und wirtschaftlich eine Eigenkapitalverstärkung bedeuten. Die gegenständlichen Verträge seien zu marktüblichen Bedingungen zwischen Kaufleuten abgeschlossen, hätten klare Inhalte und übliche Rahmenbedingungen mit kalkulierbaren Risiken. Spekulative Inhalte seien nicht gegeben.

Das Ergebnis dieser Tätigkeiten könne nur im Zusammenwirken aller Komponenten (Anschaffung, Finanzierung und bilanzielle sowie steuerliche Aspekte) einer abschließenden Beurteilung zugänglich sein. Eine isolierte Betrachtung - wie von der Behörde offensichtlich

vorgenommen – könne nicht zielführend sein. Sinn und Zweck jeglicher Investitionsförderung (hier gemäß § 10 EStG 1988) sei die Förderung der Investitionstätigkeit und damit der Volkswirtschaft unter Einschluss von sich dadurch eröffnenden Finanzierungsmöglichkeiten. Es sei festzuhalten, dass das notwendige Betriebsvermögen (liquide Mittel, betriebliche Sicherheiten) in anderer Form im Unternehmen veranlagt und nicht nachträglich gewidmet worden sei. Eine vorangehende Entnahme von Betriebsvermögen mit anschließender Widmung als Einlage widerspreche jeglicher Logik.

Zunächst sei als Zwischenergebnis festzuhalten, dass das betriebliche Geschehen sachverhaltswidrig dargestellt worden sei und somit auch dessen rechtliche Beurteilung in Zweifel zu ziehen sei. Die Behörde komme abschließend zum Ergebnis, dass gewillkürtes Betriebsvermögen nicht vorliege. Nachdem aber die Zuordnung zum notwendigen Privatvermögen nicht andiskutiert und wohl auch durch die wesentliche Art der betreffenden Wirtschaftsgüter nicht argumentierbar sei, verbleibe somit im Sinne der traditionellen Betriebsvermögenstheorien nur die Subsumtion zum notwendigen Betriebsvermögen. Grundsätzlich bedeute nun die rechtzeitige buchmäßige Behandlung immer dann gewillkürtes Betriebsvermögen, wenn nicht notwendiges Betriebs- oder Privatvermögen gegeben sei (VwGH 16.1.1973, 629/75). Somit sei vorerst die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen allein entscheidend (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091). Erst wenn weder notwendiges Betriebs- noch Privatvermögen anzunehmen sei und auch keine Entscheidung zum gewillkürten Betriebsvermögen erfolge, könne insoweit eine Zuordnung zum sonstigen Privatvermögen (als neue vierte Form) erfolgen (Doralt - Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, S 81).

Die angeschafften und in Rede stehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens seien zweifelsfrei unter Verwendung betrieblicher Mittel der Gesellschaft (liquide Mittel und durch Besicherung von Fremdmitteln) beschafft worden und seien somit dem Gesellschaftsvermögen (= Gesamthandvermögen) zuzuordnen. Gemäß Art. 7 Nr. 9 EVHGB werden die Einlagen der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen). Zum Gesellschaftsvermögen gehöre auch, was aufgrund eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben werde.

Bei den gegenständlichen Anschaffungen sei auch von gültig zustande gekommenen Kaufverträgen iSd §§ 1053 ff ABGB auszugehen (Übergabe und Kaufpreiszahlung). Aus wirtschaftlicher Sicht gesehen beträfen Investitionsüberlegungen die Disposition von Kapital. Die Investitionsentscheidung habe somit zur Folge, dass Geldvermögen in Sachvermögen

umgewandelt werde. Der Erfolg richte sich letztlich danach, in welchem Umfang und in welcher Zeit das Sachvermögen wieder zu Geld werde und welche Geldüberschüsse dabei erzielt würden. Jede Investitions- und Finanzplanung wäre unvollständig, würden nicht auch steuerliche Konsequenzen Berücksichtigung finden. Die als Investitionsprämien-gewährung zu bezeichnende Bestimmung des § 10 EStG 1988 begünstige die Kapitalbeschaffung, indem Möglichkeiten zur Innenfinanzierung geschaffen würden. Die einmalige Inanspruchnahme einer derartigen Begünstigung könne somit nicht verboten sein und liege geradezu in der Absicht des Steuergesetzgebers. Nachdem Investitionen notwendigerweise Finanzierung bedeuten, sei hierbei auf die individuellen Möglichkeiten mit Rücksicht auf die Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts und damit der Liquidität Bedacht zu nehmen. Notwendige Entnahmen der Gesellschafter für Privatsteuerzahlungen gingen naturgemäß zu Lasten der Innenfinanzierung des Unternehmens. Weiters seien dem Unternehmen durch die Bildung von Investitionsrücklagen bedeutende finanzielle Mittel verfügbar gehalten und nun endgültig finalisiert worden. Als sichtbares Ergebnis dieser Maßnahmen sei auf die fehlende Belastung mit Fremdkapitalzinsen im operativen Bereich und die Höhe der Skontoerträge verwiesen. Die Investitionsentscheidungen basierten somit auf rein wirtschaftlichen Erwägungen auf der Grundlage ganz allgemein gesicherter Rechenverfahren und ergäben im Zusammenhalt ein positives wirtschaftliches Ergebnis für das Unternehmen im Sinne einer staatlich geförderten Kapitalbildung.

Der Bereich, der derzeit den protokollierten Gewerbetreibenden als „*gewillkürtes Betriebsvermögen*“ zuerkannt werde, sei originär schon aus dem Wesen des Betriebsvermögens heraus als solcher abgedeckt. Dies habe insbesondere bei Zutreffen eines Sach-(Ursachen-, Zweck-, Funktions-)Zusammenhangs zu gelten. Die von der Gesellschaft getroffenen Maßnahmen könnten somit nur ganzheitlich aus dem inneren Zusammenhang beurteilt werden und seien somit einer einzelne Zwischenergebnisse isolierenden Betrachtungsweise nicht zugänglich. Für eine weitere Behandlung bzw. Einordnung als gewillkürtes Betriebsvermögen sei Voraussetzung, dass das betreffende Wirtschaftsgut objektiv geeignet sei, den Betriebszweck zu fördern.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152) ergebe sich weiters, dass Wirtschaftsgüter dann zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören könnten, wenn sie dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich seien. Neben dieser objektiven Eignung, den Betrieb zu fördern, sei als zusätzliche subjektive Voraussetzung zu fordern, dass der Steuerpflichtige die Aufnahme ins Betriebsvermögen durch zeitfolgerichtige Buchung als laufenden Vorgang erkläre (VwGH 14.1.1986, 84/14/0038; VwGH 21.11.1995, 92/14/0152). Eine Steuergestaltung wirke sich daher unmittelbar auf die Liquidität und Rentabilität des Unternehmens aus. Eine Förderung liege somit immer dann vor, wenn das Wirtschaftsgut

unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensverstärkung) zum Betriebserfolg beitragen könne.

Festzuhalten sei auch, dass nach der vorliegenden Rechtsprechung (VwGH 7.2.1989, 86/14/0162) Investitionsbegünstigungen einer dispositiven Gestaltung zugänglich seien. Weiters sei auch zu beachten, dass der Gesetzgeber nur hinsichtlich unbeweglicher Wirtschaftsgüter, die für Zwecke der Vermietung hergestellt würden, einschränkende Bestimmungen in Zusammenhang mit Investitionsbegünstigungen vorgesehen habe. Daraus folge jedoch, dass bewegliche Wirtschaftsgüter davon nicht betroffen sein könnten.

Abschließend sei noch auf das VwGH-Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, Zl. 89/14/0064, verwiesen. Der angezogenen Entscheidung liege ein deckungsgleicher Sachverhalt, nämlich die Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern und deren anschließende Vermietung, zugrunde. Seitens des Beschwerdeführers sei vorgebracht worden, dass eine gute Kapitalanlage durchaus in der Anschaffung von Wirtschaftsgütern für Zwecke der Vermietung bestehen könne. Die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen für derartige Investitionsausgaben sei nicht ausgeschlossen, weiters sei die Auffassung, in der Anschaffung von nicht selbst benötigten Maschinen zwecks Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen liege ein vom Gesetzgeber nicht gewünschter Effekt, im Gesetz selbst nicht gedeckt und daher eine zulässige Gestaltung. Der Gerichtshof habe nun in der angezogenen Entscheidung ausgeführt, dass die Beweggründe für eine solche Vertragsgestaltung, nämlich eine Kapitalanlage beim Käufer bzw. Vermieter und eine günstige Finanzierungsmöglichkeit beim Mieter, beiderseitige wirtschaftliche Bedürfnisse und keinesfalls eine ausschließlich steuerlich motivierte Vorgangsweise aufzeige. Dies schließe auch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iSd § 22 BAO aus. Weiters sei auch zu beachten, dass der Gesetzgeber ausdrücklich nur hinsichtlich unbeweglicher Wirtschaftsgüter, die für Zwecke der Vermietung angeschafft oder eingestellt worden seien, einschränkende Bestimmungen vorsehe. Bewegliche Wirtschaftsgüter seien von dieser Einschränkung nicht betroffen.

Gemäß Art. 4 der 6. MWSt-RL gelte als Steuerpflichtiger, wer eine im Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübe, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Gemäß Abs. 2 der genannten Richtlinie gelte als wirtschaftliche Tätigkeit auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasse. Gemäß Art. 17 Abs. 1 der 6. MWSt-RL entstehe das Recht auf Vorsteuerabzug für den Empfänger der Lieferung, wenn andererseits der Anspruch (des Fiskus) auf die abziehbare Steuer entstehe. Gemäß Abs. 6 seien vom Vorsteuerabzug all jene Ausgaben ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter

haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergütungen und Repräsentationsaufwendungen. Der Unternehmensbereich werde somit durch jene Tätigkeiten bestimmt, die jemand selbständig und nachhaltig zum Zwecke der Einnahmenerzielung entfalte. Davon umfasst sei auch jede Art von Hilfs- bzw. Nebengeschäften. Ein allenfalls angenommener Entnahmeeigenverbrauch könne mangels einer Privatsphäre bei Gesellschaften nicht unterstellt werden. Würden weiters Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, so werde auch ein Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit angenommen werden können. Bei Gesellschaften, die als solche Unternehmereigenschaft besitzen, sei Zurechnungssubjekt die Gesellschaft, die die Leistung erbringen soll bzw. für die sie bestimmt sei. Auf die klare und eindeutige Gestaltung des Außenverhältnisses im Sinne der Maßgeblichkeit für den Bereich des UStG werde weiters verwiesen.

Die vorgenommenen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen im Bereich der Umsatzsteuer stünden im Gegensatz zu den Leitsätzen, die vom EuGH als allgemeine Richtschnur für die Auslegung angesehen würden. Dazu zählten insbesondere: das Gebot der Wettbewerbsneutralität, das Gebot der Steuerneutralität bzw. das Verbot der Doppelbesteuerung, die Vertragskonformität der Auslegung, die Übereinstimmung umsatzsteuerlicher Vorschriften mit den Grundfreiheiten des Vertrages.

Zum Sachverhalt werde nochmals darauf verwiesen, dass Gesamthandvermögen der Gesellschaft langfristig verleast und damit ein Leistungsaustausch bewirkt worden sei. Nach der bestehenden Vertragslage trete im Außenverhältnis als leistender Unternehmer die Gesellschaft auf. Diese unternehmerischen Leistungen würden somit im Rahmen des Unternehmens der Gesellschaft ausgeführt. Unternehmer sei nun derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringe.

Aus § 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 folge, dass sämtliche selbständigen, nachhaltigen, mit Einnahmenerzielungsabsicht entfalteten Tätigkeiten eines unternehmerfähigen Gebildes als Einheit anzusehen seien. Ein Unternehmer könne stets nur ein Unternehmen haben, auch wenn die Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich verschiedene Betriebe bildeten oder verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen seien und wirtschaftlich keine Verwandtschaft aufweisen würden. Der EuGH habe mit Erkenntnis vom 8.6.2000, C-400/98, ausgesprochen, dass als Steuerpflichtiger zu gelten habe, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht habe, iSd Art. 4 der 6. MWSt-RL eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätige. Der betreffende Steuerpflichtige habe nach Art. 17 der 6. MWSt-RL das Recht auf sofortigen Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer.

Am 6. November 2006 erließ das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen, mit denen die Berufung vom 12. Juni 2001 gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1999 als unbegründet abgewiesen wurde. Dabei wurde der vorliegende Sachverhalt – losgelöst von der Frage, ob die Leasinggüter dem gewillkürten Betriebsvermögen angehören bzw. für das Unternehmen der Kommanditgesellschaft angeschafft wurden - in rechtlicher Hinsicht nunmehr anders gewürdigt. Auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 18. Oktober 2005, Zl. 2001/14/0042, mit dem das Höchstgericht einen deckungsgleichen Fall zu beurteilen hatte, ist das Finanzamt nunmehr davon ausgegangen, dass die gewerbliche Vermietung (Leasing) der genannten Wirtschaftsgüter einen Teilbetrieb innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Kommanditgesellschaft dargestellt habe. Der Teilbetrieb „*Leasing*“ wurde aufgrund der angefallenen und steuerlich geltend gemachten Verluste sodann einer Liebhabereibetrachtung unterzogen, wobei das Finanzamt die in Tz 31 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GBp 1, ausgewiesenen Ergebnisse zugrunde gelegt hat.

Zur Frage, ob die zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung (Leasing) angeschafften Wirtschaftsgüter einen Teilbetrieb darstellen, sei auf die Lehre und Rechtsprechung zu verweisen. Danach sei ein Teilbetrieb ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gewerbebetriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermögliche, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 24 Tz 48 ff).

Die Kommanditgesellschaft betreibe einen Großhandel mit Industriebedarf. Die gewerbliche Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern (Mobilenleasing) sei vom Gegenstand des Unternehmens nicht erfasst (vgl. Pkt. III des Gesellschaftsvertrages vom 28. Februar 1991). Dem Erfordernis eines mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teiles des Gewerbebetriebes sei allein dadurch Genüge getan, dass branchenmäßig verschiedenartige Tätigkeiten vorlägen. Die angeschafften Leasinggüter seien zudem nicht geeignet, eine Funktion im Handelsbetrieb der Kommanditgesellschaft zu erfüllen; sie könnten im Großhandel der Kommanditgesellschaft keine Verwendung finden. Von der Rechtsprechung aufgestellte Merkmale für das Vorliegen eines Teilbetriebes, wobei immer das Gesamtbild des zu beurteilenden Betriebes zu betrachten sei, seien überdies folgende:

- Eigenes Anlagevermögen
- Räumliche Trennung
- Eigenes Personal unter Außerachtlassung des Personals für die allgemeine Verwaltung, das auch für mehrere Teilbetriebe tätig sein könne
- Eigene Buchführung und Kostenrechnung

- Eigenständige Gestaltung des Einkaufes sowie der Preisgestaltung
- Eigener Kundenstamm

In diesem Zusammenhang sei von Bedeutung, dass die Leasinggeschäfte mit zwei Leasingfirmen (R-GmbH. und B-GmbH) abgeschlossen worden seien, die nicht zum Kundenkreis des Hauptbetriebes gehört hätten. Auch die Anschaffung der Leasinggüter sei über Unternehmen erfolgt, die dem Konzernbereich der Leasingnehmer angehört und – sonst – keinerlei Kundenbeziehungen zur Kommanditgesellschaft unterhalten hätten. Zwischen den beiden Bereichen Großhandel und Mobilienleasing hätten keinerlei wie immer geartete Wechselbeziehungen bestanden.

Das Personal der Kommanditgesellschaft sei ausschließlich im Großhandel, somit im Hauptbetrieb zum Einsatz gekommen. Für die Abwicklung der Leasinggeschäfte habe es keines Personals bedurft, zumal diese Geschäfte für die Kommanditgesellschaft von ihrem (damaligen) steuerlichen Vertreter abgewickelt worden seien, der auch sämtliche Unterlagen bei sich verwahrt habe. Dabei sei die Kommanditgesellschaft gegenüber den eigentlichen Benützern der Leasinggüter gar nicht in Erscheinung getreten, auch der Ankauf der Leasinggüter (von den Herstellern) sei nicht unmittelbar durch die Kommanditgesellschaft selbst erfolgt. Der Ankauf der Leasinggüter samt gleichzeitiger Weitervermietung sei vielmehr unter Zwischenschaltung von Leasingfirmen bzw. Treuhändern erfolgt, die die entsprechenden Verträge (Kaufverträge, Vollamortisationsleasingverträge mit Andienungsrecht) – modellhaft – ausgearbeitet hätten, unter anderem der Kommanditgesellschaft angeboten und mit dieser (mündlich) abgeschlossen hätten. Daraus ergebe sich auch, dass die Kommanditgesellschaft auf die Vertragsgestaltung keinerlei Einfluss gehabt habe und – anders als im Hauptbetrieb – den Einkauf und Verkauf (bzw. das Verleasen) nicht eigenständig habe gestalten können.

Der Leasingbereich sei auch buchhalterisch eigenständig erfasst worden. Die mit den Leasinggeschäften zusammenhängenden – wenigen – Konten seien in den Bilanzen gesondert ausgewiesen. So seien die angeschafften Leasinggüter im Anlagenverzeichnis auf einem eigenen Konto „*Anlagegüter Leasinggeschäft*“ (und nicht etwa auf dem Konto „*Fuhrpark*“ bzw. „*Betriebs- und Geschäftsausstattung*“) erfasst worden. Auch der damit zusammenhängende Finanzierungsbereich sei in den Bilanzen gesondert ausgewiesen und dem Teilbereich „*Leasing*“ eindeutig zuordenbar. Die gewerbliche Vermietung (Leasing) stelle somit einen Teilbetrieb innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Kommanditgesellschaft dar, zumal die Leasingtätigkeit von vornherein nur auf eine begrenzte Zeit (bis zum Ablauf der Grundmietzeit der einzelnen Mobilienleasingverträge) angelegt gewesen sei.

Aufgrund der angefallenen Verluste sei der Teilbetrieb „Leasing“ einer Liebhabereibetrachtung zu unterziehen, wobei die Betätigung unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, einzuordnen sei. Dabei sei von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum auszugehen, die Leasinggüter seien nach Ablauf der Grundmietzeit von 54 bzw. 60 Monaten von der Kommanditgesellschaft an die Leasinggesellschaften um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag (Kaufpreis jeweils in Höhe einer Leasingrate) verkauft worden. Mit dem Verkauf des letzten Leasinggutes sei die Leasingtätigkeit am 30. September 1999 eingestellt worden. Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes seien grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Ergebe sich aufgrund der Kriterienprüfung, dass eine Betätigung in einer Art betrieben werde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lasse, so liege ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Bei der gewählten Bewirtschaftungsart der Leasingtätigkeit sei ein Gesamtgewinn von vornherein auszuschließen gewesen. Die vorliegenden Mobilienleasingverträge seien als Vollamortisationsleasingverträge mit Andienungsrecht gestaltet worden. Bei den Vollamortisationsverträgen habe der Leasingnehmer während der Mietdauer (= Grundmietzeit) für die Investitionskosten und einen Gewinn des Leasinggebers aufzukommen. Da die Anschaffung der Leasinggüter jedoch überwiegend fremdfinanziert worden sei und die Finanzierungskosten (über die gewinnmindernd geltend gemachten AfA-Beträge und Restbuchwerte der Leasinggüter zum Zeitpunkt des Verkaufes hinaus) zusätzliche Betriebsausgaben verursacht hätten, habe sich die Leasingtätigkeit für jedes einzelne Leasinggut verlustträchtig und insgesamt wirtschaftlich negativ gestaltet.

Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass für die verleaste Wirtschaftsgüter nach Saldierung der erwirtschafteten Leasingerträge mit den angefallenen Kreditaufwendungen und Absetzungen für Abnutzung (inkl. Restbuchwert) ausschließlich Totalverluste erzielt worden seien. (Auf Tz. 31 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GBp 1, und die darin enthaltenen Berechnungen hinsichtlich der einzelnen Wirtschaftsgüter wurde verwiesen.) Bei diesen so ermittelten Totalverlusten seien die geltend gemachten Investitionsfreibeträge im Ausmaß von 15 % bzw. 30 % der Anschaffungskosten der Anlagegüter ohnehin unberücksichtigt geblieben, da es sich hierbei um eine rein steuerliche Zusatzabschreibung handle. Bei der Liebhabereibetrachtung seien die Jahresergebnisse von den Auswirkungen dieser steuerlichen Sondervorschriften zu bereinigen. Die Leasingtätigkeit sei von vornherein auf Totalverlust kalkuliert gewesen. Bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kauf- und Mobilienleasingverträge sei für die Kommanditgesellschaft ersichtlich gewesen, dass sich das Anschaffen und Verleasen der Wirtschaftsgüter bei der gewählten

Bewirtschaftungsweise (überwiegende Fremdfinanzierung) wirtschaftlich nicht habe rentieren können.

Bezüglich des Teilbetriebes „*Leasing*“ sei somit von Liebhaberei auszugehen. Dabei dürfe auch ein Anlaufzeitraum nach § 2 Abs. 2 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, nicht angenommen werden, weil von vornherein festgestanden sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines – ohnehin nicht zu realisierenden – Gesamtgewinnes beendet werde.

Am 11. Oktober 2006 erließ das Finanzamt weitere Berufungsvorentscheidungen, mit denen der Berufung vom 12. Juni 2001 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1999 stattgegeben wurde. Gemäß § 6 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Die gegenständliche gewerbliche Vermietung (Leasing) sei unzweifelhaft unter § 1 Abs. 1 LVO einzuordnen und dementsprechend in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht als Liebhaberei einzustufen. Diese Berufungsvorentscheidungen erwuchsen in Rechtskraft.

Am 15. November 2006 stellte die Kommanditgesellschaft fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 bis 1999 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig wurde auch der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt. Die Finanzverwaltung vermeine, im Verleasen von Maschinen einen Teilbetrieb erkennen zu können, der für sich isoliert betrachtet eine Liebhaberei darstelle. Es sei daher zu untersuchen, ob ein Teilbetrieb „*Leasing*“ vorliege und - wenn ja - ob für diesen Teilbetrieb eine Liebhaberei gegeben sei. Dazu werde Folgendes ausgeführt:

Es müssten folgende Kriterien vorliegen, um von einer Teilbetriebsveräußerung sprechen zu können (vgl. Doralt, EStG, 10. Lieferung, § 24 Tz 49): Der Teilbetrieb müsse organisch in sich geschlossen sein. Der Teilbetrieb müsse eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb aufweisen. Der Teilbetrieb müsse vom Erwerber ohne weiteres fortgeführt werden können (für sich lebensfähig sein). Keines der geforderten Merkmale sei im gegenständlichen Fall gegeben gewesen. Es sei kein organisch in sich geschlossener Teilbetrieb vorgelegen.

Es seien nur einzelne Wirtschaftsgüter im Namen und auf Rechnung der Kommanditgesellschaft vermietet worden. Die Fakturierung sei im Rahmen der sonstigen Geschäftstätigkeit erfolgt. Es gebe keine (wie auch immer geartete) nach außen hin in Erscheinung tretende Selbständigkeit des Leasing. Dazu führe auch Doralt – der BFH-

Judikatur folgend - aus, dass bloß gewillkürtes Betriebsvermögen keinen Teilbetrieb begründen könne (Doralt, EStG, 10. Lieferung, § 24 Tz 53).

Die Leasinggeschäfte seien für sich isoliert betrachtet nicht lebensfähig. Am Ende der Vertragslaufzeiten hätten daher auch nur die einzelnen Wirtschaftsgüter veräußert werden können und kein Betrieb. Auch die in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 5584, aufgezählten Merkmale lägen nicht vor. Es habe keine örtliche Distanz zwischen den Tätigkeitsbereichen, keine selbständige Organisation, keine eigene Verwaltung, kein eigenes Personal, kein eigenes Rechnungswesen, kein eigenes Geschäftspapier, keine eigenen Rechnungen, keine eigene Werbetätigkeit und keine eigene Gewerbeberechtigung gegeben. Aus all diesen Gründen sei kein Teilbetrieb „*Leasing*“ vorgelegen.

Sollte der unabhängige Finanzsenat wider Erwarten aber doch einen Teilbetrieb „*Leasing*“ unterstellen, werde im Folgenden gezeigt, dass keine Liebhaberei im (nicht vorhandenen) Teilbetrieb gegeben gewesen sei: Die Investitionen in die Leasinggüter hätten sich für das Unternehmen gerechnet. Die Cash-Zuflüsse aus den Mieterlösen und den Verkaufserlösen nach Ablauf der Mietvertragsdauer würden die jeweiligen Cash-Abflüsse aus den Anschaffungen der Anlagegüter übersteigen. Die Cash-Abflüsse aus den Finanzierungskosten würden durch Cash-Zuflüsse aus den durch Investitionsbegünstigungen (IFB) resultierenden Steuerersparnissen überkompensiert, was aus den beigelegten Berechnungen ersichtlich sei.

Bereits in der Begründung zur Berufung habe der (damalige) steuerliche Vertreter ausgeführt, dass die Rendite nach Steuern zwischen 12 % und 20 % betragen habe. Diese Nachsteuerbetrachtung sei korrekt und werde in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unter dem Schlagwort „*Steuerparadoxon*“ geführt. Hierzu wurde dem Vorlageantrag ein Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser beigelegt, veröffentlicht in SWK, Heft 25 vom 1. September 2006. Darin begründe Prof. Beiser treffend, warum nur eine Nachsteuerbetrachtung richtig sei.

Zu den Fremdkapitalzinsen werde noch Folgendes angemerkt: In der Betriebswirtschaftslehre werde bei Investitionen zur Steigerung der Rentabilität der Einsatz von Fremdkapital gefordert, dies unter dem Stichwort des „*Leverage-Effektes*“. Sei die Rentabilität des im Unternehmen eingesetzten Gesamtkapitals nämlich höher als die Kosten des Fremdkapitals, führe der Einsatz von Fremdkapital zu einer Erhöhung der Rentabilität des Eigenkapitals. Genau dies sei im vorliegenden Fall gegeben gewesen. Die Kommanditgesellschaft habe also durch den Einsatz von Fremdkapital nichts anderes getan, als die Rentabilität zu steigern und damit die Erfordernisse des Marktes erfüllt.

Da damit auch die Liebhabereivermutung ins Leere gehe, werde der Berufungsantrag gestellt, die angefochtenen Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1994 bis 1999 aufzuheben und durch Bescheide zu ersetzen, in denen die Leasinggeschäfte erklärungskonform veranlagt werden. Dazu wurden dem Vorlageantrag die Kauf- und Leasingverträge sowie die Konten mit den verbuchten Darlehenszinsen beigelegt.

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 vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr mit dem – in den Streitjahren - Bilanzstichtag 30. April) ermittelt. Im Berufungsverfahren steht unbestritten fest, dass die Abgabepflichtige einen Großhandel mit Industriebedarf betreibt. Neben Gegenständen, die unmittelbar dem Handel dienen, wurden von der Bw. in den Wirtschaftsjahren 1992/93, 1993/94 und 1994/95 auch Wirtschaftsgüter zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung (Leasing) angeschafft. Dabei handelte es sich um folgende bewegliche Wirtschaftsgüter:

Wirtschaftsgut	Anschaffungsdatum	Anschaffungswert S	Nutzungsdauer Jahre	IFB %
Niederflur-Schubgelenk-Omnibus	27.11.1992	6,125.500,--	8	20
Hydraulische Vierspindelschraubmaschine	30.9.1993	1,854.856,--	8	30
Waschstation S	Dezember 1993	5,001.932,--	8	30
Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau	21.3.1995	2,041.400,--	8	15
2-Achs-Alu-Tankan Anhänger	21.3.1995	723.800,--	5	15
2 Volvo LKW	21.3.1995	2,495.776,--	5	15
LKW Steyr 25S36 mit Aufbau, Tankanhänger	21.3.1995	3,112.000,--	5	15
2 Scania Zugmaschinen	2.2.1995	2,550.000,--	5	15

Entgegen Tz 31 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GBp 1, wird vom unabhängigen Finanzsenat in die nachfolgende Betrachtung auch der im Wirtschaftsjahr 1992/93, somit außerhalb des Prüfungszeitraumes, angeschaffte und verleaste Niederflur-Schubgelenk-Omnibus miteinbezogen, weil der gesamte Leasingbereich der Bw. einer einheitlichen Betrachtung zu unterziehen ist und sich hinsichtlich dieses Wirtschaftsgutes steuerliche Auswirkungen auch in den Streitjahren ergeben. Die Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von insgesamt 23,905.264 S wurden an zwei Leasingfirmen (R-GmbH. und B-GmbH) auf Basis von Vollamortisationsverträgen bzw. - im einzigen Fall des Niederflur-Schubgelenk-

Omnibusses - auf Basis eines Teilamortisationsvertrages verleast. Die Leasinggesellschaften überliehen 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 54 bzw. 60 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 des Niederflur-Schubgelenk-Omnibusses) 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:

Niederflur-Schubgelenk-Omnibus:

Verkauf: durch die Z-KG?, Rechnung vom 27. November 1992, Kaufpreis 6,125.500 S netto, Nutzungsdauer 8 Jahre (Halbjahres-AfA 382.843 S, Jahres-AfA 765.687 S, IFB 20 % 1,225.100 S)

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

Mietdauer 60 Monate = 5 Jahre, ds. 62,50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 77.578 S netto monatlich = Mietfaktor 1,26648 % vom Kaufpreis

Teilamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht den gesamten Kaufpreis des Vermieters, geschweige denn dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $77.578 \text{ S netto} \times 60 = 4.654.680 \text{ S netto}$); der Restwert nach Ablauf der Grundmietzeit wurde mit 2,756.475 S netto (= 45 % des Kaufpreises) festgesetzt ($4.654.680 \text{ S} + 2.756.475 \text{ S} - 6.125.500 \text{ S} = 1.285.655 \text{ S}$ = 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 4. März 1998, Kaufpreis 2,756.475 S netto

Hydraulische Vierspindelschraubmaschine:

Verkauf: durch die R-KG, Rechnung vom 30. September 1993, Kaufpreis 1,854.856 S netto, Nutzungsdauer 8 Jahre (Halbjahres-AfA 115.928 S, Jahres-AfA 231.857 S, IFB 30 % 556.456 S)

Mobilienleasingvertrag mit der R-GmbH. mit Wirkung vom 1. Oktober 1993

Mietdauer 60 Monate = 5 Jahre, ds. 62,50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 33.541 S netto monatlich = Mietfaktor 1,8083 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $33.541 \text{ S netto} \times 60 = 2.012.460 \text{ S netto}$)

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 33.541 S netto = 1 Leasingrate

Waschstation S:

Verkauf: durch die S-GmbH und andere Lieferanten (unter Zwischenschaltung der R-KG als Treuhänder), Rechnungen vom 27. Dezember 1993, 28. Dezember 1993 und 30. Dezember 1993, Kaufpreis gesamt 5.001.932 S netto, Nutzungsdauer 8 Jahre (Halbjahres-AfA 312.620 S, Jahres-AfA 625.241 S, IFB 30 % 1.500.579 S)

Mobilienleasingverträge mit der R-GmbH. (unter Zwischenschaltung der R-KG als Treuhänder) mit Wirkung vom 1. Februar 1994

Mietdauer 60 Monate = 5 Jahre, ds. 62,50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 89.369 S netto monatlich = Mietfaktor 1,7867 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: 89.369 S netto x 60 = 5.362.140 S netto)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurden die Wirtschaftsgüter an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 24. Februar 1999, Kaufpreis 89.369 S netto = 1 Leasingrate

Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau, 2-Achs-Alu-Tankanhänger:

Verkauf: durch die Z-GmbH. (Tochtergesellschaft der Y-GmbH; betrifft Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau) und B-KG (betrifft 2-Achs-Alu-Tankanhänger), Rechnungen vom 21. März 1995, Kaufpreis 2.041.400 S netto (für Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau) und 723.800 S (für 2-Achs-Alu-Tankanhänger), Nutzungsdauer 8 Jahre (für Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau; Halbjahres-AfA 127.587 S, Jahres-AfA 255.175 S, IFB 15 % 306.210 S) und 5 Jahre (für 2-Achs-Alu-Tankanhänger; Halbjahres-AfA 72.380 S, Jahres-AfA 144.760 S, IFB 15 % 108.570 S)

Mobilienleasingvertrag mit der B-GmbH mit Wirkung vom 31. März 1995

Mietdauer 54 Monate = 4,5 Jahre, ds. 56,25 % (beim Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau) bzw. 90 % (beim 2-Achs-Alu-Tankanhänger) der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 56.073 S netto monatlich (für beide Wirtschaftsgüter) = Mietfaktor 2,0278 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: 56.073 S netto x 54 = 3.027.942 S netto)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurden die Wirtschaftsgüter an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 30. September 1999, Kaufpreis 56.073 S netto = 1 Leasingrate

2 Volvo LKW:

Verkauf: durch die Z-GmbH. (Tochtergesellschaft der Y-GmbH), Rechnung vom 21. März 1995, Kaufpreis 2.495.776 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 249.577 S, Jahres-AfA 499.155 S, IFB 15 % 374.366 S)

Mobilienleasingvertrag mit der B-GmbH mit Wirkung vom 28. Februar 1995

Mietdauer 54 Monate = 4,5 Jahre, ds. 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 50.610 S netto monatlich = Mietfaktor 2,0278 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $50.610 \text{ S netto} \times 54 = 2.732.940 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurden die Wirtschaftsgüter an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 30. September 1999, Kaufpreis 50.610 S netto = 1 Leasingrate

LKW Steyr 25S36 mit Aufbau, Tankanhänger:

Verkauf: durch die B-KG, Rechnung vom 21. März 1995, Kaufpreis 3.112.000 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 311.200 S, Jahres-AfA 622.400 S, IFB 15 % 466.800 S)

Mobilienleasingvertrag mit der B-GmbH mit Wirkung vom 31. März 1995

Mietdauer 54 Monate = 4,5 Jahre, ds. 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 63.105 S netto monatlich = Mietfaktor 2,0278 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $63.105 \text{ S netto} \times 54 = 3.407.670 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurden die Wirtschaftsgüter an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 30. September 1999, Kaufpreis 63.105 S netto = 1 Leasingrate

2 Scania Zugmaschinen:

Verkauf: durch die R-KG, Rechnung vom 2. Februar 1995, Kaufpreis 2.550.000 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 255.000 S, Jahres-AfA 510.000 S, IFB 15 % 382.500 S)

Mobilienleasingvertrag mit der R-GmbH. mit Wirkung vom 1. Jänner 1995

Mietdauer 54 Monate = 4,5 Jahre, ds. 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 35.073 S netto monatlich = Mietfaktor 1,3754 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $35.073 \text{ S netto} \times 54 = 1.893.942 \text{ S netto}$; zudem Mietvorauszahlung von 765.000 S netto)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; zu diesem Leasingvertrag wurde auch eine Optionsvereinbarung („Nebenvereinbarung“) vorgelegt, wonach der Leasingnehmer nach Vertragsende berechtigt war, den Mietgegenstand zum Kaufpreis einer Leasingrate zuzüglich USt vom Leasinggeber anzukaufen; nach Ablauf der Grundmietzeit wurden die Wirtschaftsgüter an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 1. Juli 1999, Kaufpreis 35.073 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 BB, Konto-Nr. 111, zur Finanzierung des am 27. November 1992 angeschafften Niederflur-Schubgelenk-Omnibusses (betrifft das Leasinggeschäft mit der B-GmbH, Anschaffungskosten 6,125.500 S netto); Kreditvertrag vom Jänner 1993, Kreditrate 74.832,88 S monatlich beginnend mit Februar 1993 (Ratenanzahl 60); Kreditvertragsgebühr von 44.000 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde.

Kredit der AA, Konto-Nr. 222, über 1,500.000 S, zur Finanzierung der am 30. September 1993 angeschafften hydraulischen Vierspindelmaschine (betrifft das Leasinggeschäft mit der R-GmbH., Anschaffungskosten 1,854.856 S netto); Kreditvertrag vom 1. Oktober 1993, Kreditrate 30.870 S monatlich beginnend mit 5. November 1993 (Ratenanzahl 60); Kreditvertragsgebühr von 15.000 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde.

Kredit der AA, Konto-Nr. 333, über 4,500.000 S, zur Finanzierung der im Dezember 1993 angeschafften Waschstation S (betrifft das Leasinggeschäft mit der R-GmbH., Anschaffungskosten 5,001.932 S netto); Kreditvertrag vom 27. Jänner 1994, Kreditrate 90.950 S monatlich beginnend mit 5. März 1994 (Ratenanzahl 60); Kreditvertragsgebühr von 45.000 S, wovon 36.000 S in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurden. Das R-Leasinggeschäft (Ankauf und Verleasen der Wirtschaftsgüter) wurde über die R-KG als Treuhänder abgewickelt, wofür Treuhandentgelte im Ausmaß von 0,5 % der Anschaffungskosten, somit 25.010 S, angefallen sind.

Kredit der BB, Konto-Nr. 444, über 7,800.000 S, zur Finanzierung der am 21. März 1995 angeschafften Wirtschaftsgüter Volvo LKW FH 12 mit Tankaufbau, 2-Achs-Alu-Tankanhänger, 2 Volvo LKW, LKW Steyr 25S36 mit Aufbau, Tankanhänger (betrifft die Leasinggeschäfte mit der B-GmbH, Anschaffungskosten insgesamt 8,372.976 S netto); Kreditvertrag vom 13. März 1995, Kreditrate 159.407,96 S monatlich beginnend ab 5. Mai 1995 (Ratenanzahl 58 plus eine Restrate); Kreditvertragsgebühr von 65.400 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde.

Kredit der AA, Konto-Nr. 555, über 1,200.000 S, zur Finanzierung der am 2. Februar 1995 angeschafften 2 Scania Zugmaschinen (betrifft das Leasinggeschäft mit der R-GmbH., Anschaffungskosten 2,550.000 S netto); Kreditvertrag vom 2. Februar 1995, Kreditrate 26.450 S monatlich beginnend ab 5. März 1995 (Ratenanzahl 54); Kreditvertragsgebühr von 12.000 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde.

Vor dem Hintergrund, dass die Investitionen - unabhängig vom Investitionsfreibetrag – infolge Fremdfinanzierung „auf Totalverlust kalkuliert“ gewesen seien, vertrat das Finanzamt (zunächst) 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. Da die Leasinggüter auch nicht für das Unternehmen angeschafft worden seien, stehe ein Vorsteuerabzug für diese Anschaffungen nicht zu. Ebenso seien aber auch die Leasingerlöse aus dem Unternehmensbereich auszuscheiden (vgl. Tz 18 und 31 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GBp 1).

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 bzw. dem Unternehmensbereich angehören, nicht geäußert. Dabei führte der Verwaltungsgerichtshof wie folgt aus:

„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 Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde dies unterlassen.“

5) Auf der Grundlage dieses VwGH-Erkenntnisses ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine Liebhabereibetrachtung geboten. Für die Streitjahre 1994 bis 1999 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 Selbstständigkeit 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 somit 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 Einheiten (zB. eine unselbständige Filiale, eine einzelne Produktpalette oder ein in die Gesamtproduktion eingegliedelter einzelner Produktionszweig) sind nicht gesondert zu beurteilen.

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, 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, EStG, 8. Lieferung, § 2 (LVO) Tz 335 mwH).

6) Zur Frage, ob die zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung (Leasing) angeschafften Wirtschaftsgüter einen Teilbetrieb darstellen, ist auf die Lehre und Rechtsprechung zu verweisen. Danach ist ein Teilbetrieb ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gewerbebetriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH

22.11.2001, 98/15/0157; Doralt, EStG, 10. Lieferung, § 24 Tz 48 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 36). Ein organisch in sich geschlossener Unternehmensteil weist alle Züge eines selbständigen Betriebes auf und ist daher für sich alleine lebensfähig, wobei auf die ausgeübte betriebliche Tätigkeit Bedacht zu nehmen ist. Für die Anerkennung eines Teilbetriebes muss ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Organismus gegeben sein. Dieser selbständige Betriebsteil muss sich von der übrigen betrieblichen Tätigkeit abheben.

Die **organische Geschlossenheit** eines Betriebsteiles zeigt sich daran, dass mehrere Wirtschaftsgüter innerhalb eines Betriebes in einem eigenständigen betrieblichen Funktionszusammenhang stehen. Andernfalls handelt es sich um Einzelwirtschaftsgüter. Bei der **Selbständigkeit** des Betriebsteiles ist gefordert, dass sich der Betriebsteil von der übrigen betrieblichen Tätigkeit abhebt. Die Selbständigkeit des Betriebsteiles muss nach außen erkennbar sein. Selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen, sind kein Teilbetrieb. Die **eigenständige Lebensfähigkeit** eines Betriebsteiles setzt voraus, dass der Betriebsteil bei Wegdenken des Restbetriebes ohne Zuführung weiterer Betriebsgrundlagen eigenständig funktionsfähig ist. Voraussetzung ist also, dass der Teilbetrieb eigenständige wesentliche Betriebsgrundlagen aufweisen muss. Es kommt dabei – wie auch beim Gesamtbetrieb – auf die Branche an, in der die betriebliche Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 39–41 mwH).

7) Die Bw. vermeint (vgl. den Vorlageantrag vom 15. November 2006), dass „*bloß gewillkürtes Betriebsvermögen keinen Teilbetrieb begründen*“ könne. Sie verweist dazu auf Doralt, EStG, 10. Lieferung, § 24 Tz 53, und die dort angeführte BFH-Judikatur. Dazu ist festzuhalten, dass diese Kommentarmeinung die BFH-Judikatur lediglich verkürzt wiedergibt und gewillkürtem Betriebsvermögen – der BFH-Judikatur folgend – nicht generell die Eignung, einen Teilbetrieb begründen zu können, abgesprochen werden kann. Es kommt vielmehr entscheidend darauf an, ob das gewillkürte Betriebsvermögen auch bei einer isolierten Betrachtung zu betrieblichen Einkünften führt. So stellte der BFH in seinem Urteil vom 13. Oktober 1972, I R 213/69, BStBl 1973 II 209, zu einem Grundstück, das von einer einen Groß- und Einzelhandel führenden OHG vermietet wurde, Folgendes klar:

„Bei der Entnahme eines (teilweise) fremd vermieteten Grundstücks ist zwar das Vorliegen eines Teilbetriebs nicht schlechthin ausgeschlossen, wenn die Vermietungstätigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebs ein gewisses Eigenleben geführt hat (BFH-Urteil IV R 47/66 vom 1. Juni 1967, BFHE 89, 534, BStBl III 1967, 730). Voraussetzung für die Annahme eines Teilbetriebs in solchen Fällen ist jedoch, dass die Grundstücksverwaltung auch außerhalb des Gewerbebetriebs gewerblichen Charakter hätte (so der IV. Senat des BFH unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung in seinem Urteil IV R 202/68, a.a.O.). Nur wenn die

Grundstücksverwaltung so beschaffen ist, dass sie für sich gesehen die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt, ist sie ‚Betrieb‘ und nur wenn dies auf einen gesonderten Verwaltungskomplex im Rahmen des Gesamtbetriebs zutrifft, liegt ein Teilbetrieb vor (vgl. auch BFH-Urteil IV R 113/68, a.a.O.).

An diesen Voraussetzungen hat es im vorliegenden Fall gefehlt. Wie das FG festgestellt hat, ist das Grundstück im Streitfall durch gewöhnliche Vermietung (acht Dauermietverhältnisse) genutzt worden. Irgendwelche Umstände, die die Vermietung des Grundstücks als gewerbliche Tätigkeit erscheinen lassen, lagen nicht vor."

Diese Rechtsprechung findet ihre Bestätigung in den BFH-Urteilen vom 18. Juni 1998, IV R 56/97, BStBl 1998 II 735, und vom 20. Jänner 2005, IV R 14/03, BStBl 2005 II 395. Der Judikatur des BFH hat sich auch der Verwaltungsgerichtshof angeschlossen. So führte er in seinem Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0157, wie folgt aus:

„Für die Teilbetriebseigenschaft sind die tatsächlichen Verhältnisse beim Veräußerer maßgebend (vgl. das hg Erkenntnis vom 7. August 1992, 88/14/0063). Wie der Betrieb muss auch der Teil"betrieb" beim Veräußerer eine Betätigung darstellen, die für sich zu betrieblichen Einkünften führt. Gegenstände, die im Wege einer Vermögensverwaltung bewirtschaftet werden, die aber beispielsweise bei Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG oder bei Mitunternehmerschaften iSd § 23 Z 2 wegen einer anderen betrieblichen Tätigkeit (vgl. ErlRV und Ausschussbericht zu § 2 Abs. 4 EStG idF StRG 1993, ÖStZ 1994, 8) dem Betriebsvermögen angehören, bilden daher keinen Teilbetrieb."

Entscheidend ist somit, dass der Teilbetrieb – isoliert betrachtet – zu betrieblichen Einkünften führen muss, weshalb etwa eine in einen Betrieb integrierte Vermietungstätigkeit keinen Teilbetrieb begründen kann. Auch gewillkürtes Betriebsvermögen kann daher grundsätzlich – entgegen der Ansicht der Bw. – einen Teilbetrieb begründen, vorausgesetzt, es führt für sich zu betrieblichen Einkünften. Bei der Bw., die als Personengesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit (Großhandel mit Industriebedarf) entfaltet, zählen sämtliche einkommensteuerlich relevanten Betätigungen zu ihrem Gewerbebetrieb. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Tätigkeit einer Leasinggesellschaft für sich betrachtet zu betrieblichen Einkünften führt. Die Übernahme typischer Finanzierungsfunktionen gegenüber dem Leasingnehmer, wie dies beim Leasing der Fall ist, führt zur Gewerblichkeit.

Offensichtlich ist auch der Verwaltungsgerichtshof in dem einen deckungsgleichen Präzedenzfall betreffenden Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, Zl. 2001/14/0042, davon ausgegangen, dass die Leasingtätigkeit der Beschwerdeführerin (einer Personengesellschaft) für sich betrachtet zu betrieblichen Einkünften führt und demnach einen Teilbetrieb begründen könnte. So schloss er nicht aus, dass *„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"* könnte. Eine solche Aussage wäre entbehrlich gewesen, wenn die Leasingtätigkeit der Beschwerdeführerin für sich betrachtet infolge fehlender Gewerblichkeit der Judikatur zufolge

gar keinen Teilbetrieb begründen könnte. Der Verwaltungsgerichtshof hat somit für den Streitfall geradezu ein Präjudiz hinsichtlich der Gewerblichkeit der von der Bw. ausgeübten Leasingtätigkeit geschaffen.

8) Die Bw. betreibt einen Großhandel mit Industriebedarf. Gemäß Pkt. III des „*Gesellschaftsvertrages über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft*“ vom 28. Februar 1991 ist Gegenstand des Unternehmens der Handel mit technischen Gummi- und Asbestwaren, Pneumatiks für Kraftfahrzeuge und Fahrräder, Gummiberufsschuhwerk, Arbeitsschutzkleidung und Geräten, wasserdichten Fabrikaten und Segel, Rohhanfschläuchen und Schlaucharmaturen, Handfeuerlöschapparaten, Treibriemen aus Leder, Gummi und Textilien, Filzen für technische Zwecke, Linoleum und Wachstuchen. Der Kauf, die Pachtung anderer Unternehmungen sowie die Beteiligung an solchen, die Ausdehnung des Betriebsgegenstandes auf andere Erzeugnisse und Handelsgegenstände ist ausdrücklich vorgesehen. Die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich sind, insbesondere sich an anderen Unternehmen im In- und Ausland zu beteiligen sowie im In- und Ausland Zweigniederlassungen zu errichten und zu betreiben.

Die gewerbliche Vermietung 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 einem Großhandel mit Industriebedarf 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 und 2 LVO ist aber gerade nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Dazu kommt, dass die angeschafften Leasinggüter nicht geeignet waren, eine Funktion im Handelsbetrieb der Bw. zu erfüllen; sie konnten im Großhandel der Bw. keine Verwendung finden. Im Streitfall ist daher die Voraussetzung erfüllt, dass die wesentlichen Grundlagen eines Teilbetriebes dem Teilbetrieb nicht nur zugeordnet werden können müssen, sondern auch ausschließlich dem Teilbetrieb dienen müssen (VwGH 19.12.1973, 2331/71). Es ist auch kein organisatorischer Zusammenhang zwischen der Leasingtätigkeit und dem Großhandel zu erkennen, weil es für den Betrieb eines Großhandels gänzlich anderer organisatorischer Maßnahmen als derjenigen bedarf, die für die Durchführung einer Leasingtätigkeit erforderlich sind.

Allein die Branchenungleichheit zwischen den beiden Tätigkeitsbereichen führt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dazu, dass (auch) hinsichtlich der Leasingtätigkeit von einem organisch in sich geschlossenen Unternehmensteil gesprochen werden kann, der alle Züge eines selbständigen Betriebes aufgewiesen hat und daher für sich alleine lebensfähig war. Die Leasinggüter standen - losgelöst von den Handelswaren - in einem eigenständigen betrieblichen Funktionszusammenhang, was allein schon für die organisatorische Geschlossenheit dieses Betriebsteiles spricht. Die Leasingtätigkeit hob sich vom Handelsbetrieb (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 Hauptbetrieb „*Großhandel*“ vorhandenen und notwendigen Einrichtungen und Betriebsmittel standen nicht auch dem Teilbetrieb „*Leasing*“ zur Verfügung bzw. hätten dort gar keine Verwendung finden können. Andererseits waren auch die Leasinggüter nicht geeignet, irgendeine Funktion im Hauptbetrieb zu erfüllen. (Potenziellen) Erwerbern des Teilbetriebes „*Leasing*“ wäre daher eine Fortsetzung der gleichen Erwerbstätigkeit ohne weiteres möglich gewesen. Bei dieser Sachlage kann keineswegs davon gesprochen werden (vgl. den Vorlageantrag vom 15. November 2006), dass lediglich einzelne Wirtschaftsgüter im Namen und auf Rechnung der Bw. vermietet worden seien.

9) Losgelöst von diesen Ausführungen sprechen allgemein folgende von der Rechtsprechung aufgestellte Merkmale für das Vorliegen eines Teilbetriebes, wobei immer auf das Gesamtbild des zu beurteilenden Betriebes abzustellen ist:

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

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass die Leasingtätigkeit von der Bw. buchhalterisch eigenständig erfasst wurde. Die mit den Leasinggeschäften zusammenhängenden – wenigen – Konten sind in den Bilanzen gesondert ausgewiesen. So wurden die angeschafften Leasinggüter im Anlagenverzeichnis auf einem eigenen Konto „*Anlagegüter Leasinggeschäft*“ (und nicht etwa auf dem Konto „*Fuhrpark*“ bzw. „*Betriebs- und Geschäftsausstattung*“) erfasst. Auch der damit zusammenhängende Finanzierungsbereich ist in den Bilanzen gesondert ausgewiesen und dem Teilbereich „*Leasing*“ eindeutig zuordenbar

(vgl. auch die dem Vorlageantrag beigelegten Konten mit den verbuchten Darlehenszinsen). In den Gewinn- und Verlustrechnungen sind die „*Erträge Leasing 0 %*“, „*Erträge Leasing 12 %*“ und „*Erträge Leasing 20 %*“ gesondert von den Handelserlösen („*Umsatzerlöse*“) in eigenen Positionen erfasst. Damit ist der Anforderung Genüge getan, dass sich der Teilbetrieb 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 ist eine getrennte Bilanzierung ohnehin nicht Voraussetzung, um von einem Teilbetrieb sprechen zu können, weil es sich bei einem Teilbetrieb nicht um einen vollständig selbständigen 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).

Die Leasinggeschäfte wurden mit zwei Leasingfirmen (R-GmbH. und B-GmbH) abgeschlossen, die nicht zum Kundenkreis des Hauptbetriebes 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 Großhandel und Mobilienleasing bestanden keinerlei Wechselbeziehungen, eine gegenseitige Unterstützung oder Ergänzung ist nicht ersichtlich. Es ist von komplett eigenständigen Kundenbeziehungen auszugehen.

Wenn die Bw. im Vorlageantrag vom 15. November 2006 einwendet, dass es für die Leasingtätigkeit „*kein eigenes Personal*“ gegeben habe, so trifft dies zu. Dies hängt aber mit der Struktur der Leasingtätigkeit an sich zusammen und ist nicht auf eine (Mit)verwendung des Personals des Hauptbetriebes im Teilbetrieb „*Leasing*“ zurückzuführen. Das Personal der Bw. kam nämlich ausschließlich im Großhandel, somit im Hauptbetrieb 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 bzw. Treuhändern, 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 Hauptbetrieb – 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 Hauptbetriebes miterledigt wurden; das Personal für die allgemeine Verwaltung kann auch für mehrere Teilbetriebe tätig sein, ohne einer Teilbetriebseigenschaft 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 örtliche Distanz*“ zum Hauptbetrieb 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 zwei Leasingnehmern gegenüber als Vertragspartner aufgetreten ist). Im Übrigen muss dem Einwand der Bw. widersprochen werden, dass es auch „*keine eigenen Rechnungen*“ gegeben habe. Dazu genügt es, auf die von der Bw. ausgestellten Rechnungen anlässlich des Verkaufes der Leasinggüter nach Ablauf der Grundmietzeit zu verweisen. Wenn die Bw. schließlich im Vorlageantrag einwendet, dass es auch „*keine eigene Gewerbeberechtigung*“ gegeben habe, so muss dem entgegengehalten werden, dass eine selbst widerrechtlich (ohne Gewerbeberechtigung) ausgeübte Leasingtätigkeit das Vorliegen eines Teilbetriebes nicht zu beeinflussen vermag.

Nicht unwesentlich erscheint dem unabhängigen Finanzsenat bei der Teilbetriebsbetrachtung 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 26,509.866,73 S netto erzielt. Die jährlichen Umsätze betrugen dabei immerhin bis zu 7,5 Mio. Schilling netto (im Wirtschaftsjahr 1997/98). Bei einem derartigen Umsatzvolumen kann – auch im Hinblick auf die erzielten Gesamtumsätze - nicht von einem wirtschaftlich unbedeutenden Betriebszweig gesprochen werden.

10) Nach Ablauf der Vertragslaufzeiten wurden die Leasinggüter von der Bw. an die beiden Leasingnehmer um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag bzw. den

vereinbarten Restwert verkauft. Daraus schließt die Bw. (vgl. den Vorlageantrag vom 15. November 2006), dass am Ende der Vertragslaufzeiten nur die einzelnen Wirtschaftsgüter hätten veräußert werden können, nicht aber auch ein Betrieb. Die Bw. übersieht, dass im Streitfall die Teilbetriebseigenschaft der Leasingtätigkeit zu untersuchen ist und nicht, ob das Vorliegen eines Teilbetriebes auch zu einer Teilbetriebsveräußerung geführt hat. Letzteres kann für den Streitfall dahingestellt bleiben. Der Bw. folgend setzt die Teilbetriebsveräußerung (analog zur Betriebsveräußerung) die Veräußerung an einen einzigen Erwerber voraus. Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen (hier die Leasinggüter) an verschiedene Erwerber veräußert, kann eine Teilbetriebsaufgabe vorliegen (vgl. Doralt, EStG, 10. Lieferung, § 24 Tz 45). Es wurde bereits ausführlich dargestellt, dass der Teilbetrieb „*Leasing*“ aus der maßgeblichen Sicht der Bw. für sich lebensfähig war und auch von einem einzigen Erwerber ohne weiteres hätte fortgeführt werden **können**. Den Mobilienleasingverträgen zufolge mussten die Leasingobjekte, deren zivilrechtlicher Eigentümer die Bw. war, bei Vertragsbeendigung an den Leasinggeber zurückgestellt werden, der dann über die weitere Verwertung zu befinden hatte. Dass die Leasinggüter nach Ablauf der Vertragslaufzeiten tatsächlich an mehrere Erwerber (die ehemaligen Leasingnehmer) veräußert wurden, kann für die Teilbetriebsbetrachtung auf sich beruhen.

Im Übrigen wäre es der Bw. als zivilrechtlichem Eigentümer der Leasinggüter auch rechtlich möglich gewesen, die verleaste Wirtschaftsgüter (somit die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebes „*Leasing*“) noch vor Ablauf der jeweiligen Grundmietzeiten an einen Erwerber (zB. eine Leasinggesellschaft) zu verkaufen, der dann auch in die von der Bw. abgeschlossenen bestehenden Mobilienleasingverträge eingetreten wäre. Der Teilbetrieb hätte dann von diesem Erwerber als neuem zivilrechtlichen Eigentümer der Leasinggüter ohne weiteres fortgeführt werden können.

Die gewerbliche Vermietung (Leasing) stellt somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einen Teilbetrieb innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Bw. dar, zumal die Leasingtätigkeit von vornherein nur auf eine begrenzte Zeit (bis zum Ablauf der Vertragslaufzeiten der einzelnen Mobilienleasingverträge) angelegt war.

11) 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 Verluste ist der Teilbetrieb „*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) führen. Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Im Streitfall ist von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum auszugehen, die Leasinggüter wurden nach Ablauf der Grundmietzeit von 54 bzw. 60 Monaten von der Bw. an die Leasinggesellschaften um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag (Kaufpreis jeweils in Höhe einer Leasingrate) bzw. (im Fall des Niederflur-Schubgelenk-Omnibusses) um den vereinbarten Restwert verkauft. Die Anschaffung des ersten Leasinggutes (betrifft den Niederflur-Schubgelenk-Omnibus) erfolgte am 27. November 1992. Mit dem Verkauf des letzten Leasinggutes wurde die Leasingtätigkeit am 30. September 1999 bereits wieder eingestellt. 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.

12) Dem Vorlageantrag vom 15. November 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 16. Februar 2007). 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 abgedeckt 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 Wirtschaftsjahren 1992/93, 1993/94 und 1994/95 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 BB und der AA 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 verleasten Wirtschaftsgüter nach Saldierung der erwirtschafteten Leasingerträge mit den angefallenen Kreditaufwendungen und Absetzungen für Abnutzung (inkl. Restbuchwerten) ein – auch steuerlich geltend gemachter - Gesamtverlust von -7,501.089,17 S erzielt wurde. Nach Bereinigung um die geltend gemachten Investitionsfreibeträge ergibt sich für die Leasingtätigkeit ein **Totalverlust von -2,580.508,17 S.**

13) Dem Vorlageantrag vom 15. November 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 BB und der AA den Gesamtbetrieb betroffen hätten und demnach nur anteilig dem Bereich „Leasing“ zugeordnet werden könnten.

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 Hauptbetrieb „Großhandel“ zugeordnet werden könnten. Sie hängen ausschließlich und unmittelbar mit dem Teilbetrieb „Leasing“ zusammen und können auch nur dort zum Ansatz gelangen. Wäre die Leasingtätigkeit nicht ausgeübt worden, dann hätten die gegenständlichen Kredite der BB und der AA 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 so zu entnehmen, wenn die „Abstattungskreditverträge“ als Verwendungszweck die Bezeichnung „Investitionskredit“ 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 fünf Kredite der BB und der AA zum Zeitpunkt des Ankaufes der Leasinggüter aufgenommen wurden, dass die Laufzeiten der Kredite den Laufzeiten der Mobilienleasingverträge angepasst wurden und diesen entsprachen. Die monatlichen Leasingzahlungen der beiden 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 R-GmbH. abgeschlossenen Mobilienleasingverträge jeweils die Bestimmung, dass *„der Mieter die laufenden Mietzahlungen mit schuldbefreiender Wirkung nur auf das Konto Nr. 666 bei der AA leisten kann.“* Bei diesem Konto handelt es sich um das Verrechnungskonto der Bw. beim Kreditgeber AA. Gemäß Pkt. IV des *„Treuhandrahmenvertrages“*, abgeschlossen zwischen der Bw. als „Treugeber“ und der R-KG als „Treuhänder“ (betrifft den Ankauf und das Verleasen der Waschstation S), wird *„der Treuhänder alle dem Treugeber zustehenden Zahlungen, insbesondere alle vom Mieter unter dem Mietvertrag geleisteten Zahlungen unverzüglich nach Eingang auf das Konto Nr. 666 bei der AA, Bankleitzahl 777, ausbezahlen.“*

Den anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Kreditunterlagen ist auch zu entnehmen, dass die Bw. für den zur Finanzierung der am 21. März 1995 angeschafften Wirtschaftsgüter (betrifft die Leasinggeschäfte mit der B-GmbH) aufgenommenen Kredit der BB, Konto-Nr. 444, eine Sicherstellung leistete. So wurden der BB die gegenüber dem Leasingnehmer B-GmbH bestehenden Forderungen, und zwar die monatlichen Leasingraten, abgetreten (vgl. das Zessions-Anbot vom 3. April 1995 und die Zessions-Annahme vom 20. April 1995).

14) Innerhalb des abgeschlossenen Leasingzeitraumes wurde ein Gesamtgewinn gemäß § 3 Abs. 1 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 -2,6 Mio. Schilling betragen hat. Bei der gewählten Bewirtschaftungsart der Leasingtätigkeit war ein Gesamtgewinn 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 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. den Vorlageantrag vom 15. November 2006 und das Schreiben vom 23. Februar 2007), 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 verleasteen 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, EStG, 8. Lieferung, § 2 (LVO) 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. 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 resultierenden Gesamrentabilität der Leasingtätigkeit mögen daher auf sich beruhen. Es erübrigt sich auch insbesondere eine Auseinandersetzung mit den dem Vorlageantrag beigelegten „*Cash-Flow-Berechnungen*“.

15) Im Übrigen wurde auch von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser in seinem Artikel „*Das Steuerparadoxon*“, SWK 25/2006 (S. 687), auf den die Bw. ihre Argumentation stützt, 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, a.a.O., 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 Investitionsfreibetrages 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 Eigenmitteln 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, a.a.O.), sondern ausschließlich mit der Begründung, dass der Teilbetrieb „*Leasing*“ **aufgrund der gewählten Bewirtschaftungsart** als Liebhaberei einzustufen ist.

16) Einem weiteren Einwand der Bw. zufolge (vgl. das Schreiben vom 23. Februar 2007) seien selbst bei Annahme einer Liebhaberei die ersten drei Wirtschaftsjahre 1992/93, 1993/94 und 1994/95 gemäß § 2 Abs. 2 LVO erklärungsgemäß zu veranlagern und die Investitionsfreibeträge zu gewähren. 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 Einzelfalles 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 – Gesamtgewinnes beendet wird. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2006 richtig feststellte, handelte es sich bei dem vorliegenden Leasingmodell („*Investitionsclearing*“) um ein Steuersparmodell, das von Leasingfirmen 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 im Großhandel tätiges Unternehmen hatte die Bw. ohnehin nie die Absicht, selbst operativ in der Leasingbranche tätig zu werden.

Es trifft zu, dass die Mobilienleasingverträge keine Bestimmung enthielten, 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 Hauptbetrieb „*Großhandel*“ der Bw. keine Verwendung finden konnten. Auch eine Weitervermietung bzw. ein Verkauf an Dritte war auszuschließen, wenn man bedenkt, dass die Mietdauer in den meisten Fällen (betrifft 2-Achs-Alu-Tankanhänger, 2 Volvo LKW, LKW Steyr 25S36 mit Aufbau, Tankanhänger, 2 Scania Zugmaschinen) 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 56,25 % und 62,50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer betragen hat. Diese Wirtschaftsgüter wiesen zwar zum Zeitpunkt des Verkaufes einen nicht unbedeutenden Restbuchwert (damit Verkehrswert) auf und waren auch noch weiter verwendbar. Den Wirtschaftsgütern (mit der einzigen Ausnahme des Niederflur-Schubgelenk-Omnibusses) lagen aber Vollamortisationsleasingverträge zugrunde, bei denen die Leasingnehmer während der im Verhältnis zur Nutzungsdauer wesentlich kürzeren Mietdauer für die gesamten Investitionskosten und einen Gewinn der Bw. aufzukommen hatten. Ein Leasingnehmer wird nach Ansicht 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 beiden 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.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. eingewendet, dass erst die Abschaffung des Investitionsfreibetrages "*durch das Strukturanpassungsgesetz 1996*" die Bw. dazu bewogen habe, die Leasingtätigkeit zu beenden. Dieses Verhalten des Gesetzgebers sei aber nicht vorhersehbar gewesen. Hätte es den Investitionsfreibetrag weiterhin gegeben, dann hätte die Bw. im Hinblick auf diese

steuerliche Begünstigung wohl weiterhin investiert. Demnach sei nicht damit zu rechnen gewesen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Dazu genügt es darauf hinzuweisen, dass der Investitionsfreibetrag nicht durch das Strukt-AnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, abgeschafft, sondern vielmehr zur Konjunkturbelebung für die Zeit zwischen 1. Mai 1996 und 31. Dezember 1997 sogar (von 9 % auf 12 %) angehoben wurde (vgl. die Neufassung des § 10a EStG 1988 durch das StruktAnpG 1996). Der Investitionsfreibetrag wurde erst durch die Regelung des § 10b EStG 1988 in der Fassung des BBG 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, abgeschafft. Ein Investitionsfreibetrag kann somit für Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nach dem 31. Dezember 2000 anfallen, nicht mehr geltend gemacht werden. Die Beendigung der Leasingtätigkeit hängt somit definitiv nicht mit der Abschaffung des Investitionsfreibetrages zusammen, die Bw. hätte vielmehr durch das Anschaffen und Verleasen von beweglichen Wirtschaftsgütern einen Investitionsfreibetrag noch bis Ende 2000 in Anspruch nehmen können. Dennoch erfolgte der letzte Ankauf von Leasinggütern bereits im März 1995; ein Hinweis mehr, dass die „*Leasingtätigkeit*“ der Bw. von vornherein auf eine begrenzte Zeit angelegt war.

Im Übrigen konnte die Leasingtätigkeit von der Bw. nur so lange ausgeübt werden, als das von Leasingfirmen ausgearbeitete Steuersparmodell von diesen auch angeboten wurde. Die Bw. konnte somit die Dauer der Leasingtätigkeit bzw. deren Beendigung nicht selbst beeinflussen. In diesem Zusammenhang 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.

17) Von der Bw. wurde schließlich im Hinblick auf § 1 Abs. 3 LVO eingewendet (vgl. das Schreiben vom 23. Februar 2007), dass die Liebhabereiverordnung sogar verlustbringende selbständige Einheiten mit anderen positiven Einheiten zusammenfasse, soweit eine Gesamtrentabilität, Marktpräsenz oder wirtschaftliche Verflechtung einen wirtschaftlichen Zusammenhang begründeten. Die bei der Leasingtätigkeit gemäß § 10 EStG 1988 geltend gemachten Investitionsfreibeträge hätten die Gesamtrentabilität tatsächlich erhöht.

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 Gesamtrentabilität, 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 – Gesamtrentabilität 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 setzt voraus, dass der Teilbetrieb „*Leasing*“ **im wirtschaftlichen Zusammenhang** mit dem Hauptbetrieb „*Großhandel*“ hätte stehen müssen. So hätte die Leasingtätigkeit einen deutlich erkennbaren positiven Einfluss auf die Gesamtertragslage des Großhandels 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 Großhandel 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. § 1 Abs. 3 LVO gelangt somit im Streitfall nicht zur Anwendung. Bezüglich des Teilbetriebes „*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.

18) Gemäß § 6 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Die gegenständliche gewerbliche Vermietung (Leasing) ist unter § 1 Abs. 1 LVO einzuordnen und dementsprechend in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht als Liebhaberei einzustufen. Dieser Rechtsansicht Rechnung tragend hat das Finanzamt am 11. Oktober 2006 stattgebende Berufungsvorentscheidungen erlassen, mit denen insoweit erklärungskonforme Veranlagungen zur Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1999 durchgeführt wurden (vgl. für das Jahr 1995 auch den gemäß § 293 BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid vom 12. Jänner 2007). Die Passivierungen lt. Tz 29 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GbP 1, müssen dementsprechend angepasst werden. Auch die GewSt-Passivierung lt. Tz 30 des Bp-Berichtes ist den geänderten Ergebnissen anzupassen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

	1993/94 S	1994/95 S	1995/96 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	5,244.504,17	3,217.552,30	4,228.925,10
Anlagegüter Leasinggeschäfte lt. Bp (Tz 31)	-2,275.286,--	-2,369.061,--	226.312,--
Anlagegüter Leasinggeschäfte lt. BE (Tz 31)	2,588.176,90	2,394.252,23	51.423,94
USt-Passivierung lt. Bp (Tz 29)	324.013,83	2,078.525,70	-604.723,10
USt-Passivierung lt. BE (Tz 29)	0,--	<u>-10.987,50</u>	<u>0,--</u>
GewSt-Passivierung lt. Bp (Tz 30)	177.000,--		
GewSt-Passivierung lt. BE (Tz 30)	<u>-235.700,--</u>		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	5,822.708,90	5,310.281,73	3,901.937,94
	1996/97 S	1997/98 S	1998/99 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	2,915.405,65	4,071.844,--	3,395.213,50
Anlagegüter Leasinggeschäfte lt. Bp (Tz 31)	442.176,--	680.002,--	-1,561.365,--
Anlagegüter Leasinggeschäfte lt. BE (Tz 31)	-186.589,34	-1,174.189,08	1,586.133,97
USt-Passivierung lt. Bp (Tz 29)	-602.723,65	-602.888,--	-561.940,50
USt-Passivierung lt. BE (Tz 29)	<u>0,--</u>	<u>0,--</u>	<u>0,--</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	2,568.268,66	2,974.768,92	2,858.041,97

Die Ergebnisse verteilen sich auf die einzelnen Beteiligten lt. Anlage 2 dieser Berufungsentscheidung, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet (vgl. auch Tz 36 des Bp-Berichtes vom 3. Mai 2001, GBp 1).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. April 2007