



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Michael Fiala über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt das Baumeistergewerbe und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

In der Einkommensteuererklärung für das berufungsgegenständliche Streitjahr gab der Bw. unter Berücksichtigung der Aktivierung der aus Aluminium gefertigten – geleasteten – Schalungselemente, der Passivierung der damit zusammenhängenden Verbindlichkeit und der Berücksichtigung des dazugehörigen Investitionsfreibetrages (ÖS 1.593.000,--) die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ÖS – 1.740.840,-- an.

Im Zuge einer im Frühjahr 2002 für die Zeiträume 1998 bis 2000 durchgeführten auf § 147 Abs. 1 BAO basierenden Buch- und Betriebsprüfung wurden nachstehende berufsrelevante Feststellungen getroffen:

#### Leasing Schalungselemente

Mit Leasingvertrag habe der Bw. Schalungselemente im Wert von ÖS 15.000.000,-- geleast. Diese Vereinbarung betrachte er als Kaufmiete, weswegen eine Aktivierung dieses Wirt-

schaftsgutes und die Passivierung der entsprechenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber in der Bilanz erfolgt sei. Bei diesem Leasingvertrag handle es sich um einen Vollamortisationsvertrag, welcher für die Dauer von 48 Monaten unkündbar sei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne die Nutzungsdauer der Schalungselemente mit 5 Jahren angenommen werden. Somit betrage die Grundmietzeit des Leasingvertrages weniger als 90% und mehr als 40% der gewöhnlichen Nutzungsdauer. Für den kalkulierten Restwert der Schalungselemente (ÖS 338.004,30) bestehe kein verbindliches Optionsrecht des Bw., allerdings sei ein Andienungsrecht des Leasinggebers vereinbart worden. In einer Stellungnahme an den Betriebsprüfer halte der Leasinggeber ausdrücklich fest, dass der gegenständliche Vertrag nicht als Kaufmiete sondern als Leasingvertrag zu betrachten sei und die Aktivierung des Leasinggutes selbstverständlich beim Leasinggeber erfolgt sei (ABp AS 20).

Durch die Zurechnung des Wirtschaftsgutes "Schalungselemente" beim Leasinggeber ergeben sich nachstehende bilanziellen Änderungen:

#### TZ 9 Ausscheiden der aktivierten Schalungselemente

	2000
Stand lt. Handelsbilanz	15.666.423,00
Stand lt. Prüferbilanz	3.666.423,00
Vermögens- / Erfolgsänderung	-12.000.000,00

#### TZ 10 Auflösung der passivierten Verbindlichkeit zum 31.12.2000

	2000
Stand lt. Handelsbilanz	11.952.769,19
Stand lt. Prüferbilanz	0,00
Vermögens- / Erfolgsänderung	11.952.769,19

#### TZ 11 Investitionsfreibetrag

	2000
Stand lt. Handelsbilanz	1.593.000,00
Stand lt. Prüferbilanz	0,00
Vermögens- / Erfolgsänderung	1.593.000,00

Für gemietete Wirtschaftsgüter stehe kein IFB zu, weswegen die [durch den Berufungsgegenstand begrenzte, streitgegenständliche] Vermögens- / Erfolgsänderung ÖS 1.350.000,00 betrage.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Großbetriebsprüfung und setzte mit Einkommensteuerbescheid vom 27. September 2002, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ÖS – 125.649,00 fest.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2002 erhob der Bw. Berufung (ESt-Akt 2000, AS 24), die sich gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene Berichtigung der Aktivierung der Schalungselemente (TZ 9 des Bp-Berichtes), gegen die Berichtigung der Passivierung der

Leasing-Verbindlichkeit (TZ 10 des Bp-Berichtes) sowie gegen die Versagung des Investitionsfreibetrages (TZ 11 des Bp-Berichtes) richtete. Weiters verwies der Bw. darauf, die Begründung bis zum 14. November 2002 nachzureichen.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 14. November 2002 (ESt-Akt 2000, AS 26) wurde die Berufung wie folgt begründet:

Am 14. Februar 2000 habe der Bw. als Leasingnehmer (in der Folge kurz LN) mit einer Leasinggesellschaft in Kufstein (in der Folge kurz LG) einen unbefristeten Leasingvertrag über Schalungselemente als Leasingobjekt (in der Folge kurz LO) im Wert von ÖS 15.000.000,-- abgeschlossen. Dabei vereinbarten die Vertragsparteien einen Kündigungsverzicht des LN für die Dauer von 48 Monaten und setzen dabei das Leasingentgelt mit ÖS 339.631,31 bzw. den kalkulierten Restwert für das LO mit ÖS 338.004,30 fest.

Als unbestritten stelle sich die Beurteilung des gegenständlichen Vertrages als Finanzierungsleasing dar, da Gefahr und Haftung aus dem Leasingobjekt auf dem LN lasten. Sämtliche Mindererlöse wären nach den vertraglichen Bestimmungen vom LN dem LG zu ersetzen, sofern der LN das LO nach Ablauf der Grundmietzeit nicht zum ausdrücklich vereinbarten Restwert ankaufe (siehe Punkt 8 der Allgemeinen Leasingbedingungen). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden derartige Vertragsbestimmungen indiziell auf wirtschaftliches Eigentum beim LN hinweisen, seien aber allein nicht ausreichend. Die Zurechnung des Wirtschaftsgutes habe somit beim LN zu erfolgen, wenn dem LN im Vertrag nach Ablauf der Grundmietzeit ein Optionsrecht eingeräumt worden sei, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben. Über dieses Kauf-Optionsrecht komme dem LN – neben der Haftung für Verwertungsmindererlöse – die Möglichkeit eines Verkaufsmehrerlöses zur Gänze zu.

Festgestellt worden sei, dass die Grundmietzeit weniger als 90 % und mehr als 40 % der gewöhnlichen Nutzungsdauer des LO betrage, und dass für den kalkulierten Restwert von ÖS 338.004,30 dem LN kein verbindliches (schriftliches) Optionsrecht eingeräumt worden sei. Der lineare Buchwert des LO betrage unter Berücksichtigung der fünfjährigen Nutzungsdauer für die aus Aluminium gefertigten Schalungselemente nach Ablauf der Grundmietzeit ÖS 3.000.000,--. Dieser Schätzwert (= Verkehrswert) werde als Untergrenze betrachtet, wenn man zusätzlich den Schrottwert (etwa ÖS 700.000,--) des LO berücksichtige. Somit sei festzuhalten, dass der kalkulierte Restwert des LO in etwa 10 % des Verkehrswertes nach Ablauf der Grundmietzeit betrage.

Punkt 8.4 der Allgemeinen Leasingbedingungen räume dem LG das sogenannte Andienungsrecht ein. Demnach könne der LG vom LN verlangen, das LO zum kalkulierten Restwert anzukaufen. Wörtlich hält der Bw. dazu fest:

*"Für die Leasinggesellschaft wäre diese Form der Verwertung des LO bei wirtschaftlicher Betrachtung grundsätzlich nicht anzustreben, da diesfalls auf einen Anteil der möglichen Verwertungsmehrerlöse verzichtet wird.*

*Dem LN wird allerdings nicht zu unterstellen sein, dass er mit dem LG einen Leasingvertrag abschließt, in welchem er diesem sämtliche Investitions- und Refinanzierungskosten einschließlich einer Gewinnspanne über die Grundmietzeit abgilt und danach keinen Anspruch auf Erwerb des Wirtschaftsgutes um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag, der dem kalkulierten Restwert entspricht, hat.*

*Im Sinne einer gesamthaften, wirtschaftlichen Betrachtung ist daher davon auszugehen, dass dem LN vom LG konkludent und verbindlich das Optionsrecht eingeräumt wurde, das LO nach Ablauf der Grundmietzeit gegen Zahlung eines bestimmten Preises, nämlich des kalkulierten Restwertes, zu erwerben."*

Eine gegenteilige Auffassung würde im gegenständlichen Fall zum Ergebnis haben, dass der LN dem LG neben dessen Kosten einschließlich seiner Gewinnspanne zusätzliche Vorteile zukommen ließe. Eine solche gewollte Vertragsgestaltung sei aber zwischen zueinander fremden Vertragspartnern wohl auszuschließen.

Die Auffassung der Betriebsprüfung, dass für die Zurechnung des LO beim LN diesem ein in schriftlicher Form verbindlich (vertraglich) eingeräumtes Optionsrecht Voraussetzung sei, stelle sich als verfehlt heraus, zumal sich aus Punkt 8 der Allgemeinen Leasingbedingungen, welche ausdrücklich Vertragsbestandteil sind, ein derartiges Optionsrecht ableiten lasse.

Neben schriftlich vereinbarten Optionsrechten sei im Rahmen der Würdigung des Sachverhaltes auch branchenübliches Verhalten zu berücksichtigen. Dass dem LN konkludent ein Optionsrecht eingeräumt worden sei, ergebe sich auch aus einem Schreiben des LG vom 10. Oktober 2002, worin der LG bestätige, keinen Investitionsfreibetrag für das LO geltend gemacht zu haben (ESt-Akt 2000, AS 31).

Aus diesen Ausführungen ergebe sich eindeutig, dass dem LN konkludent ein Optionsrecht eingeräumt worden sei, das LO zum Restwert nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben. Das Fehlen der schriftlichen Vereinbarung des Optionsrechtes sei für die Zurechnung des LO ohne Bedeutung.

Der Bw. beantrage, der Berufung stattzugeben und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen (ESt-Akt 2000, AS 30).

In der Stellungnahme zur Berufung hielt der Betriebsprüfer fest, dass in den gegenständlichen Standardleasingvertrag und in die allgemeinen Geschäftsbedingungen die von der Judikatur entwickelten Grundsätze eingearbeitet seien. Es sei nicht unüblich, den Restwert des LO in Höhe der letzten Leasingrate zu vereinbaren und dem LG ein Andienungsrecht einzuräumen.

Aus einer branchenüblichen Vorgehensweise könne allerdings nicht geschlossen werden, ein eingeräumtes Optionsrecht zum Kauf des LO durch den LN habe bereits von vorneherein bestanden. Von einer verbindlichen Nebenabrede (siehe VwGH 22.11.2001, 98/15/0198)

könne auch nicht ausgegangen werden und liege deswegen wirtschaftliches Eigentum beim Bw. nicht vor. Folge man den Ausführungen in der Berufung, könnte ein Optionsrecht (Aufgriffsrecht) in einer Nebenabrede erworben worden sein, ohne dass das wirtschaftliche Eigentum an den Schalungselementen auf den LN übergegangen sei. Mit Schreiben vom 25. Juli 2002 bestätigte der LG die Qualifikation des abgeschlossenen Vertrages als Leasingvertrag und nicht als Mietkaufvertrag, wie der Bw. vermeine (ESt-Akt 2000, AS 18).

Abschließend beantrage der Betriebsprüfer die Berufung abzuweisen bzw. zu überprüfen, ob das "Aufgriffsrecht" (Optionsrecht) zu aktivieren wäre.

Auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers replizierend führte der Bw. mit Schreiben vom 14. März 2003 aus, dass für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nicht der Wortlaut des Vertrages, sondern dessen Inhalt von Bedeutung und entsprechend zu würdigen sei. Für die Zurechnung des LO beim LN komme es vielmehr darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des LO gleich einer echten Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung anzusehen sei, oder ob die Überlassung wirtschaftlich bereits einen Kauf darstelle. Wie bereits im Berufungsschriftsatz dargestellt, sei im gegenständlichen Fall die Überlassung der Schalungselemente wirtschaftlich bereits als Kauf zu beurteilen, weshalb die Zurechnung beim LN zu erfolgen habe.

Betrachte man den gegenständlichen Leasingvertrag, so sei sehr wohl davon auszugehen, dass dem LN beim Abschluss des Vertrages das Optionsrecht eingeräumt worden sei, das Leasingobjekt nach Ablauf der Grundmietzeit um einen Betrag in Höhe der letzten Rate zu erwerben.

Für den Fall des Bestehens des Optionsrechtes – diese Möglichkeit werde auch von der Betriebsprüfung eingeräumt – habe die Zurechnung des LO allerdings beim LN zu erfolgen. Deshalb habe auch die Aktivierung des Aufgriffsrechtes (Optionsrecht) zu unterbleiben, weil in diesem Fall auf Basis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Aktivierung des LO beim LN zu erfolgen habe.

Der Bw. beantrage daher der Berufung stattzugeben.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2003 wurde unter Hinweis auf § 323 Abs. 12 BAO idF BGBl. I 97/2002 die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

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

Vorweg ist verfahrensrechtlich festzuhalten, dass gemäß § 284 Abs. 1 letzter Satz BAO idF BGBl. 144/2001 ein Antrag auf mündliche Verhandlung in der Berufung, in der Beitritts-

erklärung oder im Vorlageantrag zu stellen ist. Da im gegenständlichen Fall dieser Antrag im die Berufungsbegründung nachreichenden Schriftsatz vom 14. November 2002 (ESt-Akt 2000, AS 26) gestellt wurde, war infolge Verspätung dieses Antrages von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abzusehen (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 284 TZ 2 und 3, VwGH 24.3.1998, 96/14/0127). Ein Rechtsanspruch auf eine mündliche Berufungsverhandlung besteht nur dann, wenn der Antrag dafür rechtzeitig gestellt wurde (vgl. VwGH 29.9.1996, 93/13/0022 und VwGH 20/11/1996, 94/13/0017).

Gemäß § 323 Abs.12 BAO konnten für die am 1. Jänner 2003 noch unerledigten Berufungen bis 31. Jänner 2003 Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, soweit über Berufungen nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Da nach § 260 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl. I 97/2002, die Entscheidung über Berufungen gegen Einkommensteuerbescheide dem Berufungssenat oblag, konnte der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung auch nicht bis zum 31. Jänner 2003 nachgeholt werden.

Als ausschließlich strittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Frage dar, ob der Bw. im Jahr 2000 das wirtschaftliche Eigentum an dem von ihm geleasteten Wand- und Deckenschalungssystem erlangt hat. Nach der Beurteilung dieser Frage richtet sich die Berechtigung des Bw. zur Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988, zumal diese Recht nur dem Eigentümer eines Wirtschaftsgutes zusteht. Im Ausnahmefall ist aufgrund der im Steuerrecht (grundsätzlich) gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den wirtschaftlichen Eigentümer (§§ 21 iVm 24 Abs. 1 lit. d BAO) abzustellen, wenn die Rechtspositionen des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümers nicht ident sind.

Mit Vereinbarung vom 14. Februar 2000 schlossen der Bw. als LN und der LG auf unbestimmte Zeit einen Leasingvertrag über ein Wand- und Deckenschalungssystem im Wert von ÖS 15.000.000,-- (netto) ab. Dabei vereinbarten sie im Wesentlichen einen über die Vertragsdauer von 48 Monaten sich erstreckenden Kündungsverzicht des LN, das monatlich fällige Leasingentgelt in Höhe von ÖS 339.631,31 (netto), den kalkulierten Restwert in Höhe von ÖS 338.004,30 sowie die Geltung der Allgemeinen Leasingbedingungen (ALB).

Diesen ALB zufolge behält sich der LG das Eigentum an dem LO vor und verpflichtet sich der LN während der Vertragslaufzeit sämtliche Wartungs-, Reparatur- und anderweitige Instandsetzungskosten zu übernehmen. Der LN erklärt dabei, das LO betriebsgewöhnlich zu nutzen und bei überdurchschnittlicher Abnutzung dem LG entsprechenden Ersatz zu leisten.

Änderungen des LO sind nur mit schriftlicher Genehmigung des LG gestattet. Während der Vertragsdauer hat der LN das Eigentum des LG zu erhalten und insbesondere alle eigen-

tumsfeindlichen Maßnahmen (Pfändungen, andere Zugriffe Dritter) abzuwehren und den LG davon unverzüglich zu verständigen.

Bei vorzeitiger Vertragsauflösung, gleich aus welchem Grund und auch bei fehlendem Verschulden des LN, ist der LG so zu stellen, wie wenn der Leasingvertrag vom LN wie vereinbart erfüllt worden wäre.

Bei Beendigung des Vertrages ist der LN verpflichtet, das LO auf eigene Kosten und Gefahr dem LG unverzüglich zurückzustellen. Hinsichtlich der Rückstellung, der Andienung und des Verkaufes des LO, halten die ALB in den Punkten 8.3 bis 8.5 Folgendes wörtlich fest:

*" 8.3 Falls der LN die Verpflichtung zur Rückstellung nicht erfüllt, kann der LG unbeschadet sonstiger Ansprüche jedoch auch verlangen, dass der LN einen allfälligen, in diesem Vertrag angeführten kalkulierten Restwert des LO dem LG umgehend ersetzt.*

*8.4. Falls in diesem Vertrag ein Restwert angeführt ist, kann der LG verlangen, dass der LN das LO innerhalb von 8 Tagen nach Aufforderung durch den LG zum kalkulierten Restwert gegen Barzahlung und Gewährleistungsfreiheit des LG ankauft (Andienungsrecht.). ... Ein allfälliger über den Restwert hinausgehender Verkaufserlös ist zu 75% dem LN gutzubringen. Falls dem Andienungsrecht nicht entsprochen oder dieses vom LG nicht geltend gemacht wird, hat der LN einen allfälligen Mindererlös aus einer durch den LG vorgenommenen sonstigen Verwertung des LO binnen 8 Tagen nach Bekanntgabe zu ersetzen.*

*8.5. Bei einem allfälligen Verkauf des LO an den LN gilt ausdrücklich als vereinbart, dass das Eigentum am LO erst mit völliger Bezahlung des Kaufpreises an den Käufer übergeht."*

Mit Schreiben vom 9. März 2004 erhielt der LN vom LG ein Angebot folgenden Inhaltes:

*" ... Die Kündigungsverzichtsfrist zu dem oben genannten Leasingvertrag endet am 1. April 2004. Im gegenständlichen Vertrag ist unter Punkt IV a ein kalkulierter Restwert angeführt und machen wir hiermit von unserem Andienungsrecht gemäß den Allgemeinen Leasingbedingungen Gebrauch. Beiliegend finden Sie einen entsprechenden Kaufvertrag mit der Bitte um Gegenzeichnung und Rücksendung. ... "*

Mit am 19. März 2004 unterzeichnetem Kaufvertrag erwarb der Bw. das LO zu einem Kaufpreis von € 47.931,60 brutto.

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt, so bleibt festzustellen, dass eine Vereinbarung über ein Optionsrecht des LN im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen (Vollamortisations-)Leasingvertrages nicht getroffen wurde. Diese Feststellung ergibt sich einerseits aus dem Leasingvertrag selbst und andererseits explizit aus dem Berufungsvorbringen, wonach der Bw. vermeint, dieses Optionsrecht sei ihm in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vom LG lediglich konkludent eingeräumt worden.

In seiner Berufungsentscheidung vom 26. April 2007, RV/0436-G/05, hielt der UFS, Außenstelle Graz, bei der Beurteilung der Frage, ob wirtschaftliches Eigentum eines LN vorlag, im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fest, dass bloß branchenübliches Verhalten ohne Kaufoption mangels eines durchsetzbaren Rechtsanspruches des LN noch keine Zurechnung des LO beim LN auslöst. In dieser Entscheidung, von deren Rechtsansicht der Senat 18 des UFS, Außenstelle Wien, im gegenständlichen Fall abzugehen keine Veranlassung sieht, wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

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

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

*Bei der Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem LG oder dem LN zuzurechnen sind, kommt es maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den LN gleich einer echten Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung anzusehen ist oder, ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt. Zweck der Klärung dieser Frage ist es festzustellen, ob der LN mit der Überlassung des Wirtschaftsgutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO geworden ist. Die Verschaffung der umfassenden, wirtschaftlichen Sachherrschaft am Leasinggut ist der Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer endgültigen Zuwendung des wirtschaftlichen Gehaltes des Leasinggutes gleichzuhalten (stellvertretend für viele VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002 und 28.5.2002, 99/14/0109 mit Verweisen auf Vorjudikatur).*

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

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

*a) Der Mieter (Leasingnehmer) muss das Recht haben, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der (gegenüber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erheblich kürzeren) Vertragsdauer weiter als Mieter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Das Recht des Mieters auf weitere Nutzung muss in einem Recht auf Nutzung zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis bestehen.*

b) Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes stimmen annähernd überein.

c) Das "vermietete" Wirtschaftsgut ist so auf die individuellen Bedürfnisse des "Mieters" zugeschnitten, dass seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.

d) Der Leasingnehmer ersetzt dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes nicht zur Gänze, hat aber den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos zu halten (non pay out-Verträge zum Unterschied von full pay out-Verträgen, bei denen im Laufe der Grundmietzeit der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes ersetzt und für die die vorstehenden Grundsätze (a bis c) gelten. Bei den non pay out-Verträgen kommt es nun ausnahmsweise dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75% hieran) zugesichert ist, oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen.

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

- wenn die Mietzahlungen bei Ausnützung der eingeräumten Option auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne daß für die vorangehende Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsste;

- ferner, wenn die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mindestmietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf der Gegenstand noch einen Nutzen verspricht, und die Restzahlungen (der Restkaufpreis) aus dieser Sicht als überaus günstig (weil gering) erscheinen.

- Dasselbe gilt auch dann, wenn die Mietraten in ihrer Summe dem üblichen Kaufpreis des Gegenstandes entsprechen und die "Miet"-Dauer mindestens der Nutzungsdauer des Gegenstandes entspricht.

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

- wenn die Mietzeit (annähernd) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggutes abgestimmt, d.h. in Übereinstimmung mit dieser festgelegt wurde,

bzw., wo dies nicht der Fall ist, alternativ,

- wenn dem Mieter das Recht des Erwerbes oder der nachvertraglichen Nutzung des Leasinggegenstandes zu sehr günstigen Konditionen eingeräumt wurde.

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

Im Erkenntnis vom 28.5.2002, 98/14/0169 hat der VwGH diese Überlegungen wie folgt formuliert: "Bei einem annähernden Übereinstimmen von Mietdauer und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes kann davon ausgegangen werden, dass

*der Vereinbarung zum weiteren Schicksal des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietdauer keine Bedeutung zukommt, weil nach Ablauf der Grundmietdauer das Wirtschaftsgut bereits derart abgenutzt ist, dass die weitere wirtschaftliche Nutzung oder Verwertung keinen entscheidenden wirtschaftlichen Nutzen mehr verspricht. Dem Herausgabeanspruch des Leasinggebers am Ende der Leasingdauer kommt demnach bei durchschnittlicher Betrachtung wirtschaftlich kein Gewicht zu, weil eine Weiterverwertungsmöglichkeit nicht mehr gegeben ist. In einem derartigen Fall ist der Leasingnehmer imstande, den Leasinggeber als den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Leasinggut während der gesamten Zeit der möglichen Nutzung auszuschließen, weshalb der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist."*

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

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

Die Einräumung des Optionsrechtes für den LN bedeutet, dass der LN das Recht auf den Erwerb des LO mit Ablauf des Leasingvertrages zu einem anfangs festgesetzten Preis, der unter dem zu Vertragsende liegenden Verkehrswert des LO liegt, hat.

In diesem Sinne hält auch die Literatur fest, dass bei Vollamortisationsverträgen ohne eingeräumter Kaufoption, bei Einhaltung der sonstigen Kriterien, die Zurechnung des LO nach wie vor beim LG erfolgt. Dies gilt auch dann, wenn bei Vollamortisationsverträgen am Ende der Vertragszeit ein Ankauf des Gegenstandes durch den LN erfolgt (Prodinger, SWK 2007, S 594).

Das Argument des Bw., wonach ihm das Optionsrecht nicht ausdrücklich sondern lediglich konkludent eingeräumt worden sei, vermag der Berufung somit nicht zum Erfolg zu verhelfen. Darüber hinaus lässt sich eine derartig konkludente Einräumung eines Optionsrechtes aus dem gegenständlichen Sachverhalt auch gar nicht feststellen. Selbst im Schriftverkehr des LG anlässlich der Vertragsbeendigung ist ausschließlich von der Inanspruchnahme des Andienungsrechtes die Rede. Von einer wie immer gestalteten – auch mündlichen – Zusage ist nichts zu erkennen.

Die Richtigkeit dieser Rechtsansicht wird auch durch das Vorbringen des Bw. selbst gestützt, wenn dieser in der Berufung ausführt, dass der LG vom LN verlangen kann, das LO zum kalkulierten Restwert anzukaufen. Allerdings wäre, wie der Bw. weiter ausführt, diese Form der Verwertung durch den LG grundsätzlich nicht anzustreben, da der LG diesfalls auf einen Anteil des Verwertungsmehrerlöses verzichten würde – nach Angaben des Bw. beträgt der

Schrottwert des LO etwa das Doppelte des kalkulierten Restwertes. Wenn schon nach Dafürhalten des Bw. das Andienungsrecht des LG als Verwertungsform für diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anzustreben ist, so gilt dies aber um so mehr für ein dem LN einzuräumendes Optionsrecht. Dabei würde der LG von vorne herein auf alle Fälle auf Verwertungsmehrerlöse, die über dem kalkulierten Restwert liegen, verzichten, wäre doch diesfalls der LN berechtigt, das LO zum festgesetzten Restwert zu erwerben und könnte der LN mögliche stille Reserven des LO alleine in seiner Vermögenssphäre realisieren.

Auch unter diesem vom Bw. vorgebrachten Aspekt ist von einem konkludent eingeräumten Optionsrecht nicht auszugehen und ist wirtschaftliches Eigentum beim LN nicht zu attestieren.

Ist eine Kaufoption wie im gegenständlichen Fall nicht vereinbart, hat der LN hinsichtlich des LO kein wie immer geartetes, (ein)klagbares Recht, auf Wahrnehmung dieser Option. Sollte das LO zum Leasingvertragsende noch nutzbar bzw. technologisch tauglich sein, kann der LN mit der Leasinggesellschaft lediglich Gespräche bzw. Verhandlungen hinsichtlich eines etwaigen käuflichen Erwerbs führen.

Statt eines Optionsrechtes vereinbarten die Vertragsparteien im gegenständlichen Leasingvertrag ein Andienungsrecht des LG. Dieses Andienungsrecht ist – im Gegensatz zu einem Optionsrecht des LN – derart gestaltet, dass dem LG die Wahlmöglichkeit eingeräumt wird, es also in dessen Dispositionsfreiheit steht, das LO dem LN zum Kauf anzubieten. Ein durchsetzbares Recht des LN – im Gegensatz zum eingeräumten Optionsrecht – besteht nicht bzw. ist auch von einer "Andienungsverpflichtung" des LG nicht auszugehen. Auch gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass der LG bereits bei Vertragsabschluss dem Bw. als LN die Ausübung des Andienungsrechtes verbindlich zugesagt hat und wird dies vom Bw. auch gar nicht behauptet.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juli 2008