



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 4.8.2008 des Herrn Franz Bw, PLZ Wohnort, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA FAA betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 vom 17.7.2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Im BP- Bericht vom 31.3.2004, TZ 14 heißt es: Mit Leasingvertrag vom 19.9.2000 sei der LKW Renault vom Berufungswerber (Bw) geleast worden. Die Leasingdauer betrage 36 Monate und es bestehe für den Leasingnehmer (Bw) in diesem Zeitraum keine Kündigungsmöglichkeit. Der LKW sei am 3.10.2003 nach Ablauf des Leasingvertrages vom Bw. um 1.513,57 € (20.827,18 S) gekauft worden. Der LKW sei von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen. Der LKW sei unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 6 Jahren zu aktivieren.

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 2. 7.2004 wurde die Einkommensteuer 2000 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 327.936 S und die Einkommensteuer 2001 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 446.553 S festgesetzt. Hiebei wurde das Leasingobjekt dem Leasingnehmer (Bw.) als dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet. Ferner wurden noch andere, nicht strittige Gewinnänderungen vorgenommen.

In seiner ersten Berufung vom 21.7.2004 brachte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter vor: Weder im Leasingvertrag noch in irgendwelchen zusätzlichen Vereinbarungen sei ein Optionsrecht vereinbart worden (vgl. VwGH 5.12.1972, 2391/71). Allein in BundeslandX würden durch denselben Leasinggeber (LG) rund 100 gleichartige Verträge jährlich abgeschlossen. Der Leasingvertrag bewege sich im Rahmen zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Es werde beantragt, die Leasingraten als Aufwand zu berücksichtigen.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 18.10.2004 wurde die Berufung dem UFS vorgelegt. Diesem Schreiben ist ein Schreiben an den Bw. vom selben Tag beigelegt, in dem das Finanzamt wie folgt argumentierte: Laut Kaufvereinbarung vom 23.10.2003 habe der Bw diesen LKW um 1.513,57 € erworben.

Kaufpreis des LKW laut Leasingvertrag zum 3.10.2003: 20.827 S (1.514 €)

Tatsächlicher Wert unter Annahme einer sechsjährigen Nutzungsdauer: 510.000 S (37.063 €).

Der Leasinggeber hätte demnach ein Fahrzeug im Werte von rund 37.000 € um rund 1.500 € an den Bw. verkauft. In unternehmerischen Bereichen werde nichts verschenkt. Daher sei bereits zu Vertragsbeginn fest gestanden, dass der Leasinggeber den voll amortisierten LKW dem Bw. um eine Leasingrate verkaufen würde (vgl. UFS vom 27. 7.2004, RV/0160-F/02).

Schreiben des Finanzamtes vom 17.3.2008:

Bei Abschluss eines Leasingvertrages, bei dem das Wirtschaftsgut nach Ende der dreijährigen Vertragsdauer noch einen Wert von mindestens der Hälfte des ursprünglichen Kaufpreises habe, werden entsprechende Vereinbarungen über den Erwerb des Fahrzeuges mündlich geschlossen.

Die Leasinggeberin schließe allein in BundeslandX jährlich 100 solcher Leasingverträge und verkaufe **somit am Vertragsende das Wirtschaftsgut zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis**. Die Nichtaufnahme des Passus in die Vertragsurkunde, dass der Leasingnehmer nach Vertragsende den LKW um eine Monatsrate erwerben dürfe, erfolge ausschließlich aus steuerlichen Gründen, da es ansonsten zu einer Zurechnung des Leasinggegenstandes an den Leasingnehmer kommen würde.

Mit Schreiben vom 7.4.2008 zog die steuerliche Vertreterin des Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück und begehrte die Aufhebung des bekämpften Bescheides gem. § 289 Abs 1 BAO. Sie wiederholte, dass außer dem strittigen Leasingvertrag in dieser Angelegenheit keine weiteren schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen geschlossen worden seien.

Mit Berufsungsentscheidung vom 14.5.2008, RV/0206-K/04, wurde gem. § 289 Abs 1 BAO aufhebend und zurückverweisend entschieden. Dieser Bescheid wurde u.a. damit

begründet, dass das Finanzamt den Bw. und einen Vertreter des Leasinggebers nicht nach den Beweggründen, die zur Unterfertigung des Vertragstextes geführt hatten, befragt hatte.

Auf Befragen des Finanzamtes teilte der Vertreter des Bw. in einem Schreiben vom 23.6.2008 mit, dass der Leasingvertrag branchenüblich gewesen sei und ca 100 Mal pro Jahr so abgeschlossen werde. Der Bw. habe in der Vergangenheit mehrere gleichartige Verträge mit derselben Leasinggesellschaft geschlossen. Daher habe er die ortsübliche Abwicklung des Geschäftsfalles nicht angezweifelt. Das Motiv zum Abschluss des Leasingvertrages liege in der Finanzierungskomponente.

Das Kaufanbot sei vom Leasinggeber gekommen – dies sei ein branchenübliches Verhalten. Der Bw. hätte keine Möglichkeit gehabt, den Anspruch auf Eigentumserwerb im Streitfall durchzusetzen.

Der Vertreter des Bw. wies auf die Entscheidung des UFS vom 16.10.2006, RV/0312-K/05 hin (Schreiben des Vertreters des Bw. vom 23.6.2008).

Mit Schreiben vom 20.6.2008 teilte die Leasinggeberin mit: Der Bw sei erstmalig mit Zusendung des Kaufanbotes vom 3.10.2003 darüber informiert worden, dass er das Leasingobjekt zum Kaufpreis von 1513 € erwerben könne. Eine Kaufoption sei vor und während der Vertragslaufzeit nicht vereinbart worden. Die Leasinggesellschaft wies auf die UFS-Entscheidung vom 26.4.2007, RV/0436-G/05 hin.

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 17.7.2008 wurde die Einkommensteuer 2000 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 327.936 S und die Einkommensteuer 2001 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 446.553 S festgesetzt. Hiebei wurde das Leasingobjekt wie bereits in den Bescheiden von 2004 dem Leasingnehmer (Bw). als dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet.

Mit Bedenkenvorhalt vom 27.9.2011 wurde dem Bw. mitgeteilt:

Der Vertragstext, der dem Finanzamt offen gelegt worden sei, sei von beiden Parteien des Leasingvertrages einvernehmlich in wesentlichen Punkten nicht ernst genommen worden. Die Vertragsparteien seien sich von Anfang an (ab 19.9.2000) entgegen dem Text des abgeschlossenen Vertrages, der dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden sei, darüber einig gewesen, dass der Leasinggeber nach Ablauf der Mindestvertragsdauer von 36 Monaten dem Bw. das Leasingobjekt zu einem Preis in der Höhe einer Leasingrate anbieten werde. Die Vertragsparteien seien sich von Anfang an (ab 19.9.2000) einig gewesen, dass der Leasinggeber während der Mindestvertragsdauer von 36 Monaten den Vertrag ebenso nicht kündigen werde.

Die Vertreterin des Bw replizierte mit Schreiben vom 13.10.2011:

Das gegenständliche Geschäft sei ein üblicher wirtschaftlicher Vorgang gewesen, der als wesentliches Kriterium eine Finanzierungskomponente beinhalte. Dies sei auch das hauptsächliche Geschäftsfeld der Leasinggesellschaften. Der Bw habe nicht so viel Geld gehabt, um so eine Investition aus Eigenmitteln oder mittels Bankkredit finanzieren zu können.

Wäre es dem Bw nicht gelungen, soviel zu verdienen, damit die Leasingraten bezahlt werden hätten können, hätte die Leasinggesellschaft das Leasinggut veräußern können. Dies komme bei der Leasinggesellschaft gelegentlich vor, da nicht immer alle Leasingnehmer ihren Verpflichtungen vertragskonform nachkämen.

Nach Ende der Grundmietzeit sei für die Leasinggesellschaft das Hauptgeschäft abgewickelt; die Leasinggesellschaften seien nicht daran interessiert, ausfinanzierte Objekte am Sekundärmarkt zu veräußern, da sie eine dafür notwendige Struktur nicht aufbauen bzw. aufrechterhalten wollen.

Der UFS argumentiere wie folgt: Das Motiv des Bw. zum Abschluss dieses Leasingvertrages sei in der Finanzierungskomponente gelegen. Daraus folge: Der Bw. habe einen LKW mit günstiger Finanzierung erwerben wollen. Daher habe er den Leasingvertrag geschlossen. Die Formulierung betreffend die Finanzierungskomponente lasse auch den Schluss zu, dass der Leasingnehmer nach Ablauf der 36 Monate ein günstiges Mietobjekt für seine Geschäftszwecke nutzen könne.

Ein Großteil der Leasingverträge bestünde aus „fully pay-out“ Verträgen. Der Vertragstext stünde nicht in einem eklatanten Widerspruch zum Verhalten der Parteien: Der Bw. habe den LKW geleast, die Leasinggesellschaft, deren Hauptzweck die Finanzierung von Investitionsgütern sei, habe dies möglich gemacht und habe nach Ende der Laufzeit des Leasingvertrages den Investitionsgegenstand zum Kauf angeboten. Für die Leasinggesellschaft sei der Geschäftszweck erfüllt gewesen.

Der Feststellung, dass sich die Vertragsparteien von Anfang an einig gewesen seien, dass der Leasinggeber während der Mindestvertragsdauer von 36 Monaten den Vertrag nicht kündigen werde, werde zugestimmt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellungen:

1.)

Mit Vertrag vom 19.9.2000 leaste der Bw. einen neuen LKW mit Anschaffungskosten von 1,020.000 S netto vom Leasinggeber [Leasingvertrag, 1. Seite Punkt 2, Arbeitsbogen des Betriebsprüfers (AB) 65].

2.a) Die Vertragsurkunde, die der Bw. dem Finanzamt zur Kenntnis brachte, hat folgenden wesentlichen Inhalt:

Die Laufzeit begann am 19.9.2000. Der Bw entrichtete eine Mietvorauszahlung in Höhe von 306.000 S noch vor der Übernahme des LKW [Allgemeine Geschäftsbedingungen zum Leasingvertrag (AGB), Punkt 8]. Ferner verpflichtete er sich, monatliche Leasingraten von 20.882,45 S (1517,59 €) zu entrichten. Zudem verpflichtete er sich, die Leasingvertragsgebühr von 12.693 S zu entrichten. Der Vertragstext sah für den Bw. erst frühestens nach 36 Monaten eine Kündigungsmöglichkeit vor. In Bezug auf den Leasinggeber wurde diese Einschränkung der Kündbarkeit nicht in den Text des Vertrages aufgenommen. Diese Bindung des Bw. (Einschränkung der Kündbarkeit) wird in diesen Feststellungen als die dem Bw. auferlegte Mindestvertragsdauer bezeichnet. Im Übrigen wurde der Leasingvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen. Er konnte jeweils zum Ende eines jeden Monats bei Einhaltung einer sechs-monatigen Frist gekündigt werden. Der Leasinggeber hatte somit nach dem Vertragstext das Recht, den Leasingvertrag bereits im ersten Jahr seiner Laufzeit zu kündigen (Leasingvertrag, 1. Seite). Zusätzlich wurden dem Leasinggeber weitere Möglichkeiten eingeräumt, den Vertrag fristlos aufzulösen, insbesondere, wenn der Bw. gegen wichtige Vertragsbestimmungen verstoßen hätte, z.B. Verzug mit dem Leasingentgelt (Punkt 5 der AGB). Weitere Gründe fristloser Auflösung waren: Änderung des Haftungspotentials des Bw. (z.B. durch Wechsel der Rechtsform); Einstellung der Geschäftstätigkeit durch den Bw., Verlegung des Wohn- und Betriebssitzes ins Ausland; bei Untergang des Leasingobjektes. Der Leasinggeber trat dem Bw. alle Gewährleistungsansprüche betreffend die Lieferung des LKWs ab. Eingeschränkte Verwendbarkeit des Leasingobjektes u.a. durch Beschädigung berührte den Vertrag nicht.

Der Bw. versprach, bei Beendigung des Leasingvertrages das Fahrzeug dem Leasinggeber zurückzustellen. Für diesen Fall hat sich der Leasinggeber zu keinen Leistungen an den Bw. verpflichtet. Insbesondere versprach er dem Bw. auch keinerlei Beteiligung an einem allfälligen Erlös aus dem Verkauf des LKW an eine dritte Person (Punkte 1 und 6 der AGB). Wäre der Gebrauch des Leasingobjektes aus Gründen, die nicht im Verschulden des LG gelegen wären, vereitelt worden, hätte dies nicht die Pflicht des Bw. zur Zahlung der Leasingentgelte berührt (Punkt 2 der AGB).

Sämtliche Änderungen am Leasingobjekt, insbesondere An-,Ein-,Um- und Zubauten waren dem Bw. ohne schriftliche Zustimmung des Leasinggebers (LG) untersagt. Der Standort des Leasingobjektes durfte ohne Zustimmung des LG nicht geändert werden. Der Bw. durfte das Leasingobjekt nicht verleihen (davon ausgenommen war die kurzfristige, nicht gewerbsmäßige Überlassung des Fahrzeuges) und nicht untervermieten. Schäden durften nur mit Zustimmung des Leasinggebers behoben werden, Reparaturaufträge durften nur vom LG erteilt werden. Der Leasinggeber war berechtigt, das Leasingobjekt während der üblichen Geschäfts- und

Betriebszeiten zu besichtigen. Bei Gefahr im Verzug war ihm der Zutritt zum Leasingobjekt jederzeit zu ermöglichen (Punkt 4 der AGB).

Der Bw. durfte mit dem Kraftfahrzeug in europäische Länder, für die gemäß den allgemeinen Bedingungen für die KFZ- Haftpflichtversicherung ausreichend Versicherungsschutz bestand, fahren (Punkt 7).

Ferner vereinbarten die Parteien des Leasingvertrages folgendes Andienungsrecht des Leasinggebers gegenüber dem Leasingnehmer:

Der Leasinggeber durfte bei Vertragsbeendigung den Ankauf des LKW durch den Bw. innerhalb von 14 Tagen zu dem kalkulierten Restwert verlangen, dh um einen Kaufpreis in Höhe eines zuletzt gültigen Leasingentgeltes (Punkt 9 der AGB).

Der Leasinggeber haftete nicht für Pflichten des Lieferanten oder der Wartungsfirma, auch nicht für bestimmte Eigenschaften, Eignungen oder Sachschäden aus Produktfehlern (AGB 2. Absatz vor Punkt 1 der AGB).

Der Leasingnehmer übernahm das Leasingobjekt im Auftrag des Leasinggebers (AGB, Punkt 1). Er war zur betriebsgewöhnlichen Nutzung des LKW berechtigt (AGB, Punkt 2). Er verpflichtete sich, das Leasingobjekt auf seine Kosten pfleglich zu erhalten und dafür zu sorgen, dass alle für den Betrieb und die Nutzung des Leasingobjektes notwendigen Voraussetzungen erfüllt waren. Er hatte dafür zu sorgen, dass das Leasingobjekt als Eigentum des Leasinggebers identifiziert werden konnte. Der Leasinggeber war verpflichtet, den Leasingnehmer im bedungenen Gebrauch nicht zu stören (Punkt 4 der AGB).

Alle Abänderungen dieses Vertrages bedurften der Schriftform (Punkt 10 der AGB).

(AB 65 R) Soweit der Inhalt der Vertragsurkunde vom 19.9.2000, die dem Finanzamt durch den Bw. zur Kenntnis gebracht worden ist.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages hatte das Leasingobjekt eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sechs Jahren (Schreiben des Finanzamtes vom 18.10.2004; Berufungsentscheidung vom 14.5.2008, RV/206-K/04). Die Leasingvertragsdauer liegt daher zwischen 40 und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (Berufung vom 21.7.2004 und vom 4.8.2008 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001).

Das Motiv des Bw. zum Abschluss dieses Leasingvertrages lag „in der Finanzierungskomponente“ (Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 23.6.2008; Berufung vom 4.8.2008). Daraus folgt: Der Bw. wollte einen LKW mit günstiger Finanzierung erwerben. Daher schloss er diesen Leasingvertrag.

Zum Argument der steuerlichen Vertreterin, der Begriff „Finanzierungskomponente“ könne auch bedeuten, dass der Bw. nach Ablauf von 36 Monaten ein günstiges Mietobjekt für seine Geschäftszwecke nutzen könne: Diese Sachverhaltsvariante (Fortsetzung des Leasingvertrages nach Ablauf der Mindestvertragsdauer mit wesentlich niedrigeren

Leasingraten) hat sich weder im Zusammenhang mit den Leasingverträgen, die der Bw. mit der Leasinggesellschaft geschlossen hat, jemals ereignet, noch hat er sich in den zahlreichen vergleichbaren Fällen zwischen dieser Leasinggesellschaft und anderen Leasingnehmern ereignet.

Der Bw. hat in der Vergangenheit bereits mehrere gleichartige Verträge mit dieser Leasinggesellschaft abgeschlossen, die allesamt gleichartig abgewickelt worden waren, dh, nach Ablauf der Mindestvertragsdauer, innerhalb welcher der Bw. seinen Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber nachgekommen war, kaufte der Bw das Leasingobjekt um einen Preis in der Größenordnung einer Leasingrate (Vorhalt vom 27.9.2011, Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 23.6.2008).

Zudem hat dieselbe Leasingfirma auch im Jahr 2000 ca 100 gleichartige Verträge abgeschlossen (siehe unten). In allen Fällen, in denen bei diesen ca 100 gleichartigen Verträgen die Leasingnehmer wie der Bw. ihren finanziellen Verpflichtungen während der für die Leasingnehmer unkündbaren Vertragsdauer nachgekommen waren, hat die Leasinggeberin den Leasingnehmern erfolgreich angeboten, das Fahrzeug nach Ablauf dieser für den Leasingnehmer unkündbaren Vertragsdauer zu einem Preis in der Größenordnung einer Leasingrate oder zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis zu erwerben (vgl auch Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 17.7.2008; Vorhalt vom 27.9.2011). In der überwiegenden Anzahl der Fälle, die sich im Zusammenhang mit diesen ca 100 gleichartigen Verträgen ereignet haben, haben die Leasingnehmer ihre Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber während der Mindestvertragsdauer erfüllt (vgl. Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 13.10.2011, 1. Seite; siehe unten).

Da bei den anderen soeben erwähnten gleichartigen Verträgen weder der Bw. noch alle anderen Leasingnehmer nach Erfüllung aller Verpflichtungen während der Mindestvertragsdauer das Leasingobjekt nach Ablauf der Mindestvertragsdauer weiter gemietet haben, sondern dieses Objekt jeweils zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis erworben haben, erscheint die Folgerung gerechtfertigt, dass auch in Bezug auf den gegenständlichen Vertrag vom Bw. von Anfang an der Erwerb des LKW nach Ablauf der Mindestvertragsdauer zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis in der Größenordnung einer Leasingrate geplant war.

In dieses Bild fügt sich, dass die Absicht, den LKW nach Ablauf der Mindestvertragsdauer weiter zu mieten, auch im Text des Vertrages in keiner Weise zum Ausdruck kommt.

Die vom Bw. von Anfang an ins Auge gefasste „Finanzierungskomponente“ (Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 23.6.2008; Berufung vom 4.8.2008) bedeutete daher, dass der Bw. einen LKW mit günstiger Finanzierung erwerben wollte. Deshalb schloss er den gegenständlichen Leasingvertrag.

2.b.) Nach dem Ablauf von 36 Monaten, innerhalb welcher der Bw. seinen finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber nachgekommen war, kaufte der Bw. den LKW am 3.10.2003 um 20.827,18 S (1.513.57 €) (Rechnung vom 23.10.2003 = AB 66). Dieser Betrag liegt größenordnungsmäßig in der Höhe einer Leasingrate. Diese Abwicklung einschließlich des Kaufes des Leasingobjektes nach Ablauf der für den Bw. unkündbaren Vertragsdauer des Leasingvertrages zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis entsprach den üblichen Gepflogenheiten. Der Bw. hatte in der Vergangenheit bereits mehrere gleichartige Verträge mit derselben Leasinggesellschaft abgeschlossen, die allesamt gleichartig abgewickelt worden waren (Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 23.6.2008; Vorhalt vom 27.9.2011).

Allein in BundeslandX werden durch dieselbe Leasingfirma rund 100 gleich lautende Leasingverträge pro Jahr abgeschlossen. Der Sachverhalt ist in Bezug auf diese ca 100 gleich lautenden Verträge gleichartig (Berufung vom 4.8.2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001). Daraus folgt: Auch im Jahr 2000 hat dieselbe Leasingfirma ca 100 gleich lautende Verträge abgeschlossen. In allen Fällen, in denen bei diesen 100 gleich lautenden Verträgen die Leasingnehmer wie der Bw. ihren finanziellen Verpflichtungen während der für die Leasingnehmer unkündbaren Vertragsdauer nachgekommen waren, hat die Leasinggeberin den Leasingnehmern erfolgreich angeboten, das Fahrzeug nach Ablauf dieser für den Leasingnehmer unkündbaren Vertragsdauer zu einem Preis in der Größenordnung einer Leasingrate oder zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis zu erwerben (vgl. auch Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 17.7.2008; Vorhalt vom 27.9.2011).

In der überwiegenden Anzahl der Fälle, die sich im Zusammenhang mit diesen ca 100 gleichartigen Verträgen ereignet haben, haben die Leasingnehmer ihre Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber während der Mindestvertragsdauer erfüllt. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der Vertreterin des Bw. vom 13.10.2011, 1. Seite:

Darin bringt die Vertreterin zum Ausdruck: Hätte der Bw. die Leasingraten nicht bezahlt, hätte die Leasinggeberin das Leasingobjekt veräußern können. Dies sei bei der Leasinggeberin gelegentlich vorgekommen, da nicht immer alle Leasingnehmer ihren Verpflichtungen vertragskonform nachkämen. Daraus folgt, dass in der überwiegenden Zahl der Fälle die Leasingnehmer ihren Verpflichtungen während der Mindestvertragsdauer gegenüber der Leasinggesellschaft nachgekommen sind (vgl. Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 13.10.2011, 1. Seite).

Der Verkehrswert des LKWs zum Zeitpunkt dieses Kaufes vom 3.10.2003 durch den Bw. betrug 510.000 S (37.063 €) (Schreiben des Finanzamtes vom 18.10.2004; Schreiben des

Finanzamtes vom 17.6.2008; Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.7.2008;
Berufungsentscheidung vom 14.5.2008 RV/206-K/04).

3.) Finanzierungskosten des Bw. in Bezug auf den LKW (Leasingvertrag vom 19.9.2000, 1. Seite):

Es wird davon ausgegangen, dass der Gewinn, den der Leasinggeber erzielt hat, und die Finanzierungskosten des Bw. nur durch die Vorfinanzierung jenes Teiles der Anschaffungskosten hervorgerufen worden sein konnten, der nicht durch die Mietvorauszahlung gedeckt werden konnte.

1,020.000 S Anschaffungskosten netto

-306.000 S Mietvorauszahlung

714.000 S Teil der Kosten, der durch Leasingraten plus Gewinnkomponente finanziert wurde
751.768,2 S Leasingraten (36 Monate), durch die der Kostenteil von 714.000 S finanziert wurde

37.768 S: Gewinnspanne ohne Kaufpreis 2003 (751.768,2 – 714.000 S): 5,29 % von 714.000 S

751.768,2 S: Leasingraten während 36 Monaten 20.882,45 S x 36

20.827,18 S Kaufpreis 2003

772.595,38 S Leasingraten einschließlich Kaufpreis 2003

-714.000 S Teil der Anschaffungskosten, amortisiert durch Leasingraten inkl. Gewinnanteil

58.595,38 S Gewinn des Leasinggebers: 8,21 % von 714.000 S

772.595,38 S Leasingraten einschließlich Kaufpreis 2003

12.693 S Rechtsgeschäftsgebühr

785.288,38 S

-714.000 S

71.288,38 S: 9,98 % von 714.000 S in drei Jahren: Finanzierungskosten des Bw in % des durch den Leasinggeber vorfinanzierten Teiles der Anschaffungskosten (erste Berufungsentscheidung vom 14.5.2008, RV/0206-K/04).

Der Bw. hat somit bis zum Ablauf von 36 Monaten insgesamt einen Betrag für das Leasingobjekt aufgewendet, der dem Kaufpreis des Objektes (= Anschaffungskosten) zuzüglich einer Gewinn tangente des Leasinggebers entsprach.

4.) Am 28.10.1998 hatte der Bw. mit demselben Leasinggeber folgenden Vertrag geschlossen:

Er leaste die Sattelzugmaschine Renault 430, deren Anschaffungskosten 1,000.000 S exklusive USt betrugen gegen eine Mietvorauszahlung von 200.000 S + USt und ein monatliches Leasingentgelt von 17.962 S + USt. Der Vertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und durfte zum Ende eines jeden Monats bei Einhaltung einer sechsmonatigen

Kündigungsfrist gekündigt werden. Der Leasingnehmer (Bw.) verzichtete allerdings bis zum Ende des 49 Monats nach Fälligkeit der ersten Leasingrate auf eine Kündigung.

(Leasingvertrag vom 12.10.1998 = AB Bw. 68).

Im Übrigen war dieser Vertrag gleichartig wie der gegenständliche Vertrag vom 19.9.2000. Der Vertrag vom 28.10.1998 wurde auch gleichartig abgewickelt wie der Vertrag vom 19.9.2000, dh, dass der Bw. während der für ihn unkündbaren Vertragsdauer allen Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber nachgekommen war und nach Ablauf dieser für ihn unkündbaren Vertragsdauer das Fahrzeug zu einem Preis in der Größenordnung einer Leasingrate erworben hat. Dies wird aus dem Vorbringen der Vertreterin vom 23.6.2008 geschlossen, in dem es zum Leasingvertrag vom 19.9.2000 heißt, „Dieses usancenübliche Vertragswerk der Leasinggesellschaft sowie die ortsübliche Abwicklung des Geschäftsfalles wurde somit durch unseren Klienten in keiner Weise angezweifelt, da in der Vergangenheit bereits mehrere gleichartige Verträge mit derselben Leasinggesellschaft abgeschlossen worden sind (Vorhalt vom 27.9.2011)“.

5.) Diskrepanz zwischen dem schriftlichen Vertragstext vom 19.9.2000, der dem Finanzamt offen gelegt worden ist und der tatsächlichen Vereinbarung:

Schriftlicher Vertragstext, der dem Finanzamt gegenüber offen gelegt worden ist:

Die Anschaffungskosten des Leasingobjektes betrugen 1,020.000 S. Der Bw. versprach, dem Leasinggeber eine Mietvorauszahlung von 306.000 S zu leisten und monatliche Leasingraten von 20.882,45 S während der nur für ihn unkündbaren Mindestvertragsdauer von 36 Monaten zu bezahlen. Der Bw. versprach ferner, eine Rechtsgeschäftsgebühr von 12.693 S zu entrichten. Der Bw. versprach somit Zahlungen während der für ihn unkündbaren Mindestvertragsdauer von 1,070.461,2 (exklusive der Kaufpreiszahlung im Jahr 2003). Der Bw. versprach, bei Beendigung des Leasingvertrages das Leasingobjekt dem Leasinggeber zurückzustellen. Für diesen Fall hat sich der Leasinggeber zu keinen weiteren Leistungen an den Bw. verpflichtet.

Der Leasinggeber durfte bei Vertragsbeendigung den Ankauf des LKW durch den Bw. innerhalb von 14 Tagen zum kalkulierten Restwert verlangen, dh um einen Preis in Höhe eines zuletzt gültigen Leasingentgeltes (Punkt 9 der AGB).

Soweit der schriftliche Vertragstext, der dem Finanzamt offen gelegt worden ist.

Dieser schriftliche Vertragstext, der dem Finanzamt offen gelegt worden ist, wurde von beiden Parteien des Leasingvertrages einvernehmlich in wesentlichen Punkten nicht ernst genommen. Die Vertragsparteien waren sich von Anfang an (ab 19.9.2000) entgegen dem Text des abgeschlossenen Vertrages, der dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden ist, in folgenden Punkten einig:

„Während der Grundmietzeit von 36 Monaten verzichten beide Parteien auf die Kündigung des Vertrages. Nach Ablauf der Grundmietzeit hat der Bw. das Recht, das Leasingobjekt zu einem Preis in der Größenordnung der Höhe einer Leasingrate zu erwerben, vorausgesetzt, er erfüllt innerhalb der Grundmietzeit seine Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber aus diesem Vertrag.“

Beweiswürdigung:

1.) Der Bw. strebte von Anfang an eine Finanzierung des LKWs an. (Zur Bedeutung des Begriffes „Finanzierung“ siehe oben). Dh, er wollte von Anfang an den LKW mit günstiger Finanzierung erwerben. Der schriftliche Vertragstext, der dem Finanzamt offen gelegt worden ist, versprach ihm jedoch keine Finanzierung des LKWs, sondern, dass er in 36 Monaten die gesamten Anschaffungskosten mitsamt einer Zinskomponente zu bezahlen hatte und danach keinen Rechtsanspruch auf Übereignung des KFZ hatte und damit zu rechnen habe, den LKW entschädigungslos retournieren zu müssen. Im schriftlichen Vertragstext kommt nicht zum Ausdruck, dass der Bw. ein Recht auf Ausübung des „Andienungsrechtes“ durch den Leasinggeber erworben habe. Es ist unrealistisch, dass ein Kunde, der einen LKW erwerben will, in drei Jahren den Kaufpreis samt einer Gewinntangente in der Größenordnung von ca 1 Mio S für den Vertragspartner bezahlt, ohne sich die Zusicherung geben zu lassen, dass ihm nach diesen drei Jahren das Fahrzeug gehören wird.

Der schriftliche Vertragstext, der dem Finanzamt offen gelegt worden ist, steht somit in Widerspruch zum Motiv des Bw. Entweder, der Bw hat sich einem bei wirtschaftlicher Betrachtung irrationalen Vertrag unterworfen, oder der schriftliche Vertragstext, der dem Finanzamt offen gelegt worden ist, gibt nicht das wieder, was tatsächlich zwischen den Parteien des Leasingvertrages vereinbart wurde.

Die Ausführungen in den Punkten 2-6 deuten in ihrer Gesamtheit darauf hin, dass Letzteres der Fall ist.

2.) Der Bw. hat schon vor Abschluss des Vertrages vom 19.9.2000 mehrere gleichartige Verträge mit der Leasinggesellschaft geschlossen, deren schriftlicher Vertragstext ebenfalls kein Optionsrecht des Bw. zum Erwerb des Leasingobjektes enthalten hat. Dennoch hat der Bw. bei diesen gleichartigen Verträgen nach Ablauf der laut schriftlichem Vertragstext für ihn unkündbaren Mindestvertragsdauer und nach Erfüllung aller Verpflichtungen gegenüber der Leasinggesellschaft während dieser Mindestvertragsdauer das Leasingobjekt um einen Preis in der Größenordnung einer Leasingrate erworben (Vorhalt vom 27.9.2011). Dies indiziert, dass von Anfang an entgegen dem Vertragstext vereinbart war, dass die Leasinggesellschaft nach Ablauf der Mindestvertragsdauer bei Erfüllung aller Verpflichtungen des Bw während der Mindestvertragsdauer dem Bw. den LKW zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis in der Größenordnung einer Leasingrate anbieten werde.

3.) Die Leasinggesellschaft hat im Jahr 2000 ca 100 gleichartige Verträge geschlossen. In allen Fällen, in denen die Leasingnehmer während der für sie laut schriftlichem Vertragstext unkündbaren Vertragszeit ihren finanziellen Verpflichtungen nachgekommen waren, hat die Leasinggesellschaft den Leasingnehmern das Leasingobjekt erfolgreich zum Kauf zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis angeboten.

Insoweit im gegenständlichen Leasingvertragstext zum Ausdruck kommt, der Bw. werde bei Beendigung des Leasingvertrages das Fahrzeug dem Leasinggeber zurückstellen, wurde dieser Teil des Vertragstextes offensichtlich von den Parteien des Leasingvertrages nicht ernst genommen, da diese Rückgabe an den Leasinggeber weder im gegenständlichen Fall noch bei der Abwicklung der früheren erwähnten gleichartigen Verträge, die der Bw. mit der Leasinggesellschaft geschlossen hat, noch bei der Abwicklung der zahlreichen anderen gleichartigen Leasingverträge, die die Leasinggesellschaft mit anderen Leasingnehmern abgeschlossen hat, geschehen ist, wenn die Leasingnehmer so wie der Bw. ihren Verpflichtungen während der Mindestvertragsdauer nachgekommen waren.

Diese Umstände deuten darauf hin, dass von Anfang an entgegen dem Vertragstext vereinbart war, dass die Leasinggesellschaft nach Ablauf der Mindestvertragsdauer bei Erfüllung aller Verpflichtungen des Bw. während der Mindestvertragsdauer dem Bw. den LKW zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis anbieten werde. Diese Umstände deuten darauf hin, dass an Stelle eines Andienungsrechtes des Leasinggebers von Anfang an eine Kaufoption des Bw. vereinbart war. Dass dieser wirtschaftlich nicht ausschlaggebende Preis von Anfang an in der Größenordnung einer Leasingrate anzunehmen war, ergibt sich aus Punkt 9 AGB des Leasingvertrages. Dort ist von einem Kaufpreis in Höhe eines kalkulierten Restwertes und falls kein Restwert im Vertrag angeführt ist, von einem Kaufpreis in Höhe eines zuletzt gültigen Leasingentgeltes die Rede. Da im gegenständlichen Vertrag kein kalkulierter Restwert genannt ist, war von Anfang an mit einem Kaufpreis in der Höhe einer Leasingrate zu rechnen.

4.) Auch für die Leasinggesellschaft bestand der Geschäftszweck des gegenständlichen Vertrages darin, dass der Bw. den LKW leaste, und dass die Leasinggesellschaft das Leasingobjekt nach Ende der Mindestvertragsdauer von 36 Monaten zum Kauf anbot (Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 13.10.2011). Auch diese Umstände indizieren, dass von der Leasinggesellschaft von Anfang an beabsichtigt war, nach Ablauf der Mindestvertragsdauer dem Bw. den LKW zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis in der Größenordnung einer Leasingrate zum Kauf anzubieten.

5.) Nach dem Ende der Mindestvertragsdauer sind die Leasinggesellschaften nicht daran interessiert, ausfinanzierte Objekte am Sekundärmarkt zu verkaufen, da sie eine dafür notwendige Struktur nicht aufbauen oder nicht aufrechterhalten wollen (Schreiben der

Vertreterin des Bw. vom 13.10.2011). Das gilt auch für die Leasinggesellschaft, die mit dem Bw. den gegenständlichen Leasingvertrag abgeschlossen hat. Für diese Leasinggesellschaft war das Hauptgeschäft nach dem Ende der Mindestvertragsdauer abgewickelt (Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 13.10.2011). Auch diese Umstände indizieren, dass von der Leasinggesellschaft von Anfang an beabsichtigt war, nach Ablauf der Mindestvertragsdauer dem Bw. den LKW zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis in der Größenordnung einer Leasingrate zum Kauf anzubieten.

6.) In dieses Bild fügt sich auch der Umstand, dass der Bw. am 3.10.2003 nach Ablauf der Grundmietzeit das Leasingobjekt um 1513,57 € gekauft hat, obwohl das Leasingobjekt damals noch über 37.000 € wert gewesen ist. Im Wirtschaftsleben wird einem Unternehmer von einem fremden Vertragspartner i.d.R. nichts geschenkt. Es ist unrealistisch, anzunehmen, dass die Leasinggesellschaft dem Bw. nach Ablauf der Mindestvertragsdauer den Kauf um einen Preis in der Größenordnung einer Leasingrate angeboten haben könnte, ohne dass die Vertragsparteien dies von vornherein so vereinbart haben. Daher ist auch aus dem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Kaufpreis vom 3.10.2003 abzuleiten, dass von Anfang an vereinbart gewesen ist, der Bw. werde nach Erfüllung aller seiner Verpflichtungen während der Zeit von 36 Monaten das Leasingobjekt zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis in Höhe einer Leasingrate kaufen dürfen.

7.) Diese Umstände (Punkte 1-6) deuten darauf hin, dass die Parteien des Leasingvertrages vom 19.9.2000 den dem Finanzamt offen gelegten schriftlichen Vertragstext einvernehmlich nicht ernst genommen haben können, insoweit darin behauptet wird, dass bei Beendigung des Leasingvertrages das Fahrzeug dem Leasinggeber zurückgestellt werde.

Diese Umstände deuten ferner darauf hin, dass die Parteien des Leasingvertrages den dem Finanzamt offen gelegten schriftlichen Vertragstext auch dahingehend einvernehmlich nicht ernst genommen haben, insoweit darin behauptet wird, nur für den Bw. sei der Vertrag frühestens nach 36 Monaten kündbar. Dass sich die Parteien des Leasingvertrages von Anfang an darüber einig waren, dass auch der Leasinggeber den Vertrag frühestens nach 36 Monaten kündigen werde, ist überdies nicht mehr strittig (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 13.10.2011, 2. Seite). Somit ist jedenfalls klar, dass der Vertragstext nicht in allen Punkten die tatsächlichen Vereinbarungen darstellt.

Diese Umstände (Punkte 1-6) deuten ferner darauf hin, dass die Parteien des gegenständlichen Leasingvertrages von Anfang an darüber Einigkeit erzielt haben, dass der Bw. das Recht hatte, das Leasingobjekt zu einem Preis in der größenordnungsmäßigen Höhe einer Leasingrate zu erwerben, vorausgesetzt, er erfüllte innerhalb der Mindestvertragsdauer von 36 Monaten seine Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber aus diesem Vertrag (vgl.

VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086; vgl. VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023, vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0198).

Rechtsfolgen:

Der Bw. und die Leasinggesellschaft haben einen Vollamortisationsvertrag vereinbart. Die Laufzeit des Vertrages lag zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingobjektes. Dem Bw. wurde von Anfang an das Recht zugebilligt, das Leasingobjekt nach Ablauf von 36 Monaten nach vollständiger Erfüllung aller finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber, die während dieser 36 Monate bestanden (Bezahlung der Anschaffungskosten samt Gewinnanteil des Leasinggebers), zu einem Preis in Höhe der Größenordnung einer Leasingrate zu kaufen. Es verpflichtete sich der Leasinggeber, den Vertrag 36 Monate lang nicht zu kündigen. Auch der Bw. als Leasingnehmer verpflichtete sich, den Vertrag 36 Monate lang nicht zu kündigen.

36 Monate lang erfüllte der Leasingnehmer (Bw) seine Verpflichtungen gegenüber dem Leasinggeber, die innerhalb dieses Zeitraumes bestanden. Der Bw. hat bis zum Ablauf dieser 36 Monate insgesamt einen Betrag für das Leasingobjekt aufgewendet, der dem Kaufpreis des Objektes zuzüglich einer Gewinn tangente des Leasinggebers entsprach. Nach Ablauf von 36 Monaten bot der Leasinggeber dem Bw. an, das Leasingobjekt zu einem Preis in der Größenordnung einer Leasingrate zu erwerben. Es wäre wirtschaftlich unsinnig für den Bw gewesen, darauf nicht einzugehen, da der Bw. zum Zeitpunkt dieses Angebotes bereits so viel bezahlt hatte. Er erwarb nach 36 Monaten das Leasingobjekt um einen Preis in Höhe der Größenordnung einer Leasingrate (1513, 57 €). Zum damaligen Zeitpunkt war der Verkehrswert des drei Jahre alten Leasingobjektes über 37.000 € .

Daher ist das Leasingobjekt bereits ab der Veranlagung 2000 dem Bw. als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (vgl. VwGH vom 5.12.1972, 2391/71; VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002). Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Oktober 2011