

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch EIDOS Wirtschaftsberatung GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Dr. Josef Metzler, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für 1992 und Körperschaftsteuer für 1992-1997 sowie die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1992 und Körperschaftsteuer für 1992-1997 nach der am 24. Oktober 2003 durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für 1992 und Körperschaftsteuer für 1992-1997 sowie der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für 1992 alle mit Ausfertigungsdatum 14. Dezember 2000 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992-1997 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	-875.722,11 €	-1.088.073,81 €	-83.371,87 €	-6.424,13 €	1.415.104,18 €	367.846,20 €
Gesamtbetrag der Einkünfte:	-309.020,37 €	-288.599,96 €	-83.371,87 €	-6.424,13 €	0,00 €	0,00 €
Einkommen:	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Körperschaftsteuerschuld:	0,00 €	0,00 €	1.090,09 €	1.090,09 €	1.090,09 €	1.271,77 €

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Stadt B. ist Eigentümerin der Liegenschaften in EZ 1, 2, 3 der KG B. mit einer Fläche von 5.000 m². Der darauf befindliche Gebäudekomplex wird zu rd. 70% vom Bundesrealgymnasium A. zu Schulzwecken genutzt, den restlichen Teil bilden Wohnungen und Geschäftslokale. Die Schule wurde vor rd. 150 Jahren gegründet und wird derzeit von über 800 SchülerInnen besucht. Auf Grund eines Übereinkommens zwischen der Republik Österreich und dem Österreichischen Städtebund aus dem Jahre 1955, stand dem Bund ein Anspruch auf Übereignung all jener Gebäude zu, die Bundesmittelschulen dienten und deren Sachaufwand die Republik Österreich ab 1. Jänner 1956 zu übernehmen hatte. Nach dieser Übereinkunft wäre die Stadt B. verpflichtet gewesen, die oben angeführten Liegenschaften soweit die darauf errichteten Gebäude Schulzwecken dienten, der Republik Österreich unentgeltlich zu übertragen. Hingegen wäre die Stadt B. von der Bezahlung des Sachaufwandes für diese Schule entbunden worden. Diese Eigentumsübertragung war jedoch kaum durchführbar, da vom gesamten Gebäudekomplex nur etwa die Hälfte (damals) Schulzwecken diente, den anderen Teil bildeten Mietwohnungen und Geschäftslokale. Mit

Rücksicht auf diese Sachlage verzichtete die Republik Österreich in einer im Jahr 1962 mit der Stadt B. getroffen Vereinbarung unwiderruflich auf ihren Anspruch zur unentgeltlichen Übertragung jener Liegenschaften und Gebäudeteile in denen das Bundesrealgymnasium A. untergebracht ist und die Stadt B. überließ dem Bund unter Verzicht auf die Bezahlung eines Mietzinses die vom Bundesrealgymnasium benützten Räumlichkeiten und Hofflächen zur weiteren Benützung. Die Republik Österreich, die nach dieser Vereinbarung die ihr überlassenen Räumlichkeiten ausschließlich zu Schulzwecken nutzen darf, verpflichtete sich ihrerseits alle von ihr benützten Objekte "außen und innen in gutem Zustand zu erhalten" und die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu tragen. Diese Benützungsvereinbarung wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Stadt B. verzichtete bis zur Bezugsfertigstellung eines Neubaus oder einer anderweitigen Unterbringung der Schule die Räumung der Schule zu verlangen. Im Falle eines Neubaus hätte die Stadt B. nach dieser Vereinbarung aus dem Jahr 1962 einen Teil der Neubaukosten zu tragen.

Mit Baubescheid vom 20. August 1986 wurde der Republik Österreich, vertreten durch die Bundesgebäudeverwaltung, mit Zustimmung der Stadt B. als Grundeigentümerin, vom Amt der C. Landesregierung die baubehördliche Bewilligung für die Generalsanierung der vom Bundesrealgymnasium A. benutzten Gebäudeteile bewilligt. Die Sanierung des aus mehreren Baukörpern bestehenden Gebäudekomplexes umfasste mehrere im Detail sich aus den Planunterlagen ergebende Abbruch-, Um- und Zubaumaßnahmen. Nach der Baubeschreibung des Architekten S. war insbesondere vorgesehen, die Umgruppierung der Klassenzimmer in den einzelnen Geschossen, was die Neuversetzung von Trennwänden und Türen erforderlich machte, die Schaffung von Pausenräumen, die Erneuerung der Stiegenhäuser, der Ausbau des Dachbodens, die Neuerrichtung der Turnräume samt den dazugehörigen Nebenräumen und die Neugestaltung des Schulhofes. Die geschätzten Investitionskosten betrugen 100 Mio. S; die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten betrugen letztendlich 154 Mio. S (o. MwSt).

Zur Finanzierung des Bauvorhabens wurde vom Gemeinderat der Stadt B. am 14. Dezember 1988 beschlossen mit der Bw., einer Leasinggesellschaft, einen Baurechtsvertrag (Pkt. I des Beschlusses) und einen Mietvertrag-Leasingvertrag (Pkt. II) abzuschließen. Weiters wurde beschlossen, das Leasingobjekt für Schulzwecke auf die Dauer von 10 Jahren der Republik Österreich unterzuvermieten (Pkt. III des Beschlusses). Nach Ablauf dieser 10 Jahre sollte die Vereinbarung zwischen der Stadt B. und der Republik Österreich aus dem Jahr 1962 wieder im vollem Umfang gelten. Nach Pkt. IV des Beschlusses sollte die Stadt B. sowohl mit der gegenständlichen Generalsanierung als auch mit dem Abschluss und Verbücherung der in

diesem Zusammenhang abzuschließenden Verträgen verbunden Kosten und Abgaben jeder Art nicht belastet werden. Für die nach Ablauf der Grundmietzeit für die vorgenommene Generalsanierung anfallende Grunderwerbsteuer sollte dies jedoch nur insoweit gelten, als ein neuer Finanzausgleich eine Änderung in der Verteilung der Erträge der Grunderwerbsteuer zwischen den einzelnen Gebietskörperschaften bringen sollte. Die Begleichung der die Stadt B. gegenüber der Bw. treffenden Zahlungen aus dem Leasingvertrag war nach einem Beschluss des Gemeinderates vom 30. März 1989 in der Weise vorgesehen, dass die Stadt B. der Bw. die Verfügungsberechtigung über ihr Konto einräumt, auf welches die Republik Österreich den sie aus dem Untermietvertrag treffenden Mietzins überweist. Weiters wurde vom Gemeinderat beschlossen, dass der von der Republik Österreich zu leistende Untermietzins sich nach der von der Stadt. B. an die Bw. zu leistende Miete und Kaution, ohne jedoch dem Anteil, der auf den Bauzins entfällt, orientieren soll.

In Durchführung dieser Beschlüsse bestellte die Stadt B. der Bw. in dem am 30.12.1988 abgeschlossenen Baurechtsvertrag an den oben genannten Liegenschaften ein Baurecht für die Dauer von 65 Jahren, behielt sich jedoch für den Fall der Veräußerung des Baurechtes das Vorkaufsrecht vor. Vertragszweck war die Generalsanierung und Errichtung von Zubauten, welche innerhalb von 3 Jahren ab Vertragsabschluss durchzuführen und fertig zu stellen waren. Die Sanierung und Errichtung von anderen Zubauten als der gemäß der Beaubeschreibung und den Einreichplänen des Architekten S. aus dem Jahr 1986, entsprechend dem Baubescheid vom 20. August 1986, mit Ausnahme solcher, die mit dem Bundesrealgymnasium A. in Zusammenhang standen, war der Bw. nicht gestattet. Als Bauzins wurde ein jährlicher Betrag von 80.000 S ab Fertigstellung der Sanierungs- und Umbauarbeiten vereinbart.

Am 3. Juli bzw. am 1. September 1989 schloss die Bw. mit der Stadt B. (in der Folge: Leasingnehmerin) einen "Immobilienleasing-Mietvertrag" ab, mit dem die auf den Baurechtliegenschaften befindlichen Baulichkeiten nach Durchführung der Generalsanierung von der Bw. an die Leasingnehmerin vermietet wurden. Von der Vermietung ausgenommen wurden jene von den Baumaßnahmen nicht betroffenen Räumlichkeiten samt Nebenräumen, die von der Leasingnehmerin bereits vor Abschuss des Baurechtsvertragen an Dritte vermietet wurden (Wohnungen und Geschäftsräume). Diese Mietverhältnisse wurden von der Leasingnehmerin fortgeführt und auch der Mietzins wurde von ihr vereinbart. Die wesentlichen Bestimmungen des Leasingvertrages lauten:

II.

Beginn und Dauer des Mietvertrages, Übergabe des Mietobjektes

2. a) Als voraussichtlicher Zeitpunkt der Übergabe hinsichtlich des Mietobjektes ist der Herbst 1991 vorgesehen. Die Übergabe des Mietobjektes erfolgt bei Abschluss der Generalsanierung und Fertigstellung der Zu- und Umbauten, wenn die notwendigen baupolizeilichen Bau- und Benützungsbewilligungen vorliegen.
3. Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Quartals mittels eingeschriebenen Brief aufgekündigt werden (ordentliche Kündigung). Der Mieter verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren, gerechnet von der Übergabe des Mietobjektes folgenden Monatsersten auf die Ausübung des Kündigungsrechtes (Grundvertragsdauer)
4. Alle sich aus dem Vollzug der im Zusammenhang mit den Zu und Umbauten ergebenden Zahlungsverpflichtungen fließen in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Miete ein, sofern der Vermieter beim Abschluss dieses Vertrages mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes vorgegangen ist.

III.

Mietentgelt

1. Das vom Mieter zu entrichtende Mietentgelt besteht aus der Miete, den Kosten der Grundbenützung (Baurecht) und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die Verpflichtung zur Bezahlung des so ermittelten gesamten Mietentgeltes beginnt mit dem der Übergabe des Mietobjektes folgend Monatsersten.
- 2.a) Die jährliche Miete beträgt 7.169.041,86 S, d.s. 7,16904 % p.a. der geschätzten Gesamtinvestitionskosten für den Gebäudeanteil in der Höhe von 100. Mio. S.
 - b) Ändern sich die Gesamtinvestitionskosten, ist der Vermieter berechtigt, von dem über die geschätzten Gesamtinvestitionskosten hinausgehenden Mehrbetrag ab Mietbeginn 7,16904 % p.a. zusätzlich dem Mieter als Miete in Rechnung zu stellen. Förderungsmittel, die der Vermieterin zur Verfügung gestellt werden, werden zur Gänze durch Mietzinsreduktion an den Mieter weitergegeben.
 - c) Unter Gesamtinvestitionskosten sind sämtliche mit dem Erwerb des Baurechtes, der Baureifmachung, Adaptierung und Finanzierung sowie mit dem Umbau der Sanierung, Erweiterung und Reparatur des Mietobjektes verbunden Kosten, Aufwendungen der Zwischenfinanzierungen, Steuern, Gebühren und sonstige öffentliche Abgaben sowie Kosten der Versicherung während der Bauzeit zu verstehen. Anfallende Aufwendungen der Zwischenfinanzierung werden mit 0,25% -Punkte p.a. vj. dek. über der Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen laut Tabelle 2.33 der Mitteilung des Direktoriums der österreichischen Nationalbank im jeweiligen Kalenderquartal verrechnet.
 - d) Die Miete wurde auf Basis der erreichbaren Absetzung für Abnutzung von 3,33% p.a. der Gesamtinvestitionskosten errechnet. Der Vermieter ist zur Berichtigung der Mieten aufgrund der tatsächlichen Afa berechtigt.
3. Das jährliche Mietentgelt muß am 15.6. eines jeden Jahres im Voraus auf dem Konto des Vermieters einlangen. Der Vermieter hat daher die Mietvorschreibungen rechtzeitig, das heißt, zwei Monate vor Fälligkeit zuzustellen. Im ersten Mietjahr wird das Mietentgelt anteilig, 8 Wochen nach erfolgter Übergabe, verrechnet.
4. Bis zum Ablauf der Grundmietzeit wird neben der Miete eine jährliche unverzinsliche Kautions in Höhe von 6,66667 % der Gesamtinvestitionskosten geleistet. Diese Kautions dient zur Sicherung des Mietentgeltes, der Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur

Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen. Diese Kaution gelangt gleichzeitig mit dem Mietentgelt zur Vorschreibung. Bei Beendigung dieses Vertragsverhältnisses wird diese Kaution ohne Verrechnung von Zinsen zurückbezahlt bzw. verrechnet. Im Falle der Vertragsauflösung gemäß Punkt XI. a) bis c) findet jedoch keine Rückzahlung statt.

5. Der Mieter hat die Möglichkeit, eine Mietvorauszahlung in Höhe von max. 25% der Gesamtinvestitionskosten für einen Zeitraum von 10 Jahren zu leisten.

Diese Mietvorauszahlung darf keinesfalls höher sein, als die für das gegenständliche Bauvorhaben zum Zeitpunkt des Einlangens dieser Zahlungen bereits erfolgten Aufwendungen und wird während der Dauer des Mietvertrages in jährlich gleichbleibenden Beträgen mit der Miete gegenverrechnet. Eine Verzinsung erfolgt nicht.

Löst der Vermieter den gegenständlichen Vertrag aus Gründen des Punktes XI. a) bis c) vorzeitig auf, so verfallen die geleisteten Mietvorauszahlungen zugunsten des Vermieters für jene Zeitspanne, zu deren Endzeitpunkt der Mieter diesen Vertrag hätte ordnungsgemäß aufkündigen können.

Für den Fall der ordentlichen Kündigung des Mietvertrages gemäß Punkt II. (3) durch den Vermieter sind die nicht verbrauchten Mietvorauszahlungen dem Mieter zurückzuerstatten. Für den Fall der Leistung einer Mietvorauszahlung deduziert sich die Bemessungsgrundlage für die Miete entsprechend.

IV.

Kapitalmarktanpassung

1. Die Miete wird den Schwankungen des Kapitalmarktes angepasst. Als Maßstab dafür dient die Sekundärmarktrendite der Bundesanleihen, enthalten in Tabelle 2.33 der Mitteilungen des Direktoriums der Österreichischen Nationalbank.
2. Die Anpassung der Miete erfolgt zum 15.6. eines jeden Jahres, erstmals bei Übergabe des Mietobjektes dergestalt, dass der der Miete zugrundeliegende Finanzierungskostenersatz entsprechend der Änderung der Sekundärmarktrendite der Bundesanleihen gemäß Tabelle 2.33 geändert wird, wobei als Basis der Wert für April 1987 (= 6,86 %) vereinbart wird. Der der Berechnung der Miete zugrundeliegende Finanzierungskostenersatz (=7,125 %) ändert sich um denselben Absolutbetrag, wie sich der dem Anpassungszeitpunkt vorangehende Jahresschnitt gegenüber dem Basiswert verändert hat und wird auf ein Achtelprozent kaufmännisch gerundet.

V.

Betriebskosten

1. Sämtliche das Mietobjekt betreffenden Betriebskosten samt Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe gehen zu Lasten des Mieters und sind von ihm direkt zu begleichen. Etwaige dem Vermieter vorgeschriebenen Betriebskosten sind ihm vom Mieter binnen 8 Tagen nach separater Vorschreibung zu bezahlen. Der Vermieter ist berechtigt, eine entsprechende Akontierung zu verlangen.
2. Unter Betriebskosten sind alle jene Aufwendungen zu verstehen, die für einen ordnungsgemäßen Betrieb des Mietobjektes erforderlich sind. Zu diesen Aufwendungen gehören insbesondere:
.....
...e) die Kosten einer Feuer-, Sturmschaden- und Leitungswasserschadensversicherung auf den jeweiligen Neubauwert sowie einer angemessenen Haftpflicht- und Glasbruchversicherung.

VII.

Gefahrtragung

1. Der Vermieter schließt im Einvernehmen mit dem Mieter für die Dauer der Adaptierung und des Umbaues des Mietobjektes bis zu dessen Übernahme durch den Mieter eine ausreichende Versicherung gegen die üblichen Risken, insbesondere gegen Feuer sowie eine Bauwesen- und Bauherrenhaftpflichtversicherung ab.
2. Nach der Übergabe des Mietobjektes wird der Vermieter dieses, im Einvernehmen mit dem Mieter, gegen die üblichen Risken, insbesondere gegen Feuer-, Sturm- und Leitungswasserschaden sowie Glasbruch und Haftpflicht in jeweils angemessener Höhe versichern und versichert halten.
3. Der Vermieter trägt die Gefahr für das Mietobjekt im versicherten Umfang. Der Vermieter trägt darüber hinaus die Gefahr für den zufälligen Untergang des gesamten Mietobjektes, nicht jedoch die Gefahr aus außerordentlichen Unglücksfällen, insbesondere nicht für die Beschädigung oder Zerstörung infolge von Wetterschlägen, Demonstrationen oder ähnlicher Ereignisse.

XI.

Vertragsauflösung

Der Vermieter kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist den Mietvertrag mittels eingeschriebenen Briefes mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn

- a) der Vermieter den finanziellen Verpflichtungen aus diesem Vertrag trotz schriftlicher Mahnung und Setzung einer 30-tägigen Nachfrist von deren Ablauf nicht nachkommt, oder
- b) der Mieter vom Mietobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich das Mietobjekt in arger Weise vernachlässigt oder den Verwendungszweck eigenmächtig ändert und den vertragswidrigen Zustand trotz schriftlicher Aufforderung und Setzung einer angemessenen, mindestens 30-tägigen Nachfrist zur Wiederherstellung des vertragsmäßigen Zustandes nicht beseitigt, oder
- c) der Mieter sonst in erheblicher Weise wiederholt und hartnäckig gegen Bestimmungen dieses Vertrages verstößt.

Der Vermieter haftet im Fall der Vertragsauflösung dem Vermieter bis zum Ablauf der vereinbarten Grundvertragszeit für den Ausfall des Mietentgeltes samt Betriebskosten sowie für alle sonstigen, durch die vorzeitige Beendigung des Mietvertrages entstehenden Schäden.

XIII.

Rückgabe des Mietobjektes

1. Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist das Mietobjekt in gereinigtem und ausgemaltem Zustand zurückzustellen. Für fehlendes oder beschädigtes Zubehör zum Mietobjekt hat der Mieter Ersatz zu leisten.
2. Die vom Mieter eingebrachten Maschinen und maschinellen Anlagen können durch den Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses entfernt werden, soweit dies ohne erhebliche Beschädigung des Mietobjektes möglich ist. Der Vermieter kann jedoch die Herstellung des früheren Zustandes des Mietobjektes verlangen.
3. Wird bei Beendigung des Mietverhältnisses die Räumung und Rückgabe des Mietobjektes verzögert, so hat der Mieter für die Dauer der Vorenthaltung, d.h. bis zur vollständigen Räumung des Mietobjektes, ein Nutzungsentgelt in der Höhe des für den Nutzungszeitraum aliquot berechneten Mietentgeltes samt Betriebskosten zu leisten.

Gleichzeitig mit dem Leasingvertrag wurde zwischen der Bw. und der Stadt B. in einer eigenen Urkunde ein sogenanntes Andienungsrecht vereinbart. Die Stadt B. verpflichtete sich, nach

Ablauf der im Leasingvertrag vereinbarten Grundmietzeit von 10 Jahren über Aufforderung der Bw. das Baurecht mit den Schulräumlichkeiten bzw. dem Schulgebäude als Zubehör zu erwerben, wobei der Kaufpreis mit Ablauf der Grundmietzeit fällig wird. Der vereinbarte Kaufpreis entsprach den Gesamtinvestitionskosten vermindert um die dem Leasingvertrag zugrunde gelegte kalkulatorische AfA von 3,33% p. a., zuzüglich der nicht amortisierten Teile der von der Bw. auf das Mietobjekt allenfalls getätigten Aufwendungen, zuzüglich allenfalls während der Grundvertragsdauer, aus welchen Gründen auch immer, nicht bezahlter Mietentgelte samt Betriebskosten und Zinsen.

Bereits am 1. Juli 1989 beauftragte die Bw. als zivilrechtlicher Bauherrin die Republik Österreich, vertreten durch die Bundesgebäudeverwaltung (Baubeauftragter), in eigener Verantwortung mit den mit der schlüsselfertigen Herstellung des oben genannten Projektes verbundenen Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten entsprechend den genehmigten Plänen, Baubeschreibungen und Baubescheiden. Die gesamte Projektabwicklung und Projektdurchführung war lt. Vertrag mit der Bw. abzustimmen. Alle Verträge zur Herstellung des Projektes wurden im Namen und auf Rechnung der Bw. erstellt und nach der Prüfung durch den Baubeauftragten von der Bw. bezahlt.

Am 17. August 1989 wurde zwischen der Stadt B. und der Republik Österreich in Durchführung der Beschlüsse vom 14. Dezember 1988 und 30. März 1989 zu der oben angeführten Nutzungsregelung aus dem Jahr 1962 in einem Nachtrag vereinbart, dass der Bund für die Nutzung des generalsanierten Schulgebäudes ab dem Übergabezeitpunkt verpflichtet ist, an die Stadt B. in 10 möglichst gleich hohen Jahresraten ein Entgelt in der Höhe der gesamten Investitionskosten (abgerechnete Baukosten zuzüglich 12% Pauschalhonorar an den Baubeauftragten für die Durchführung der Planung und Abwicklung des Bauverfahrens) und der Zinsen vom jeweils auf die Bau- und Planungsleistungen aushaltenden Kapital (Pkt. V des Nachtrages) zu leisten, wobei dem Bund (ebenso wie der Stadt B. im Leasingvertrag) die Möglichkeit eingeräumt worden ist, Mietvorauszahlungen in der Höhe von 25% der Gesamtinvestitionskosten zu leisten. Weiters wurde in Punkt VI dieses Nachtrages festgelegt, dass nach Ablauf der gegenständlichen Vereinbarung, der Vertrag aus dem Jahr 1962 (der eine unentgeltliche Nutzung des Schulgebäudes durch den Bund vorsieht) wiederum alleinige Rechtsgrundlage für die Benützung aller auf den vertragsgegenständlichen Liegenschaften befindlichen und für das Bundesrealgymnasium A. bestimmten Objekte bzw.

Räume, einschließlich der aufgrund dieses Nachtrages hergestellten Zubauten und Flächen bildet.

Aufgrund der Vereinbarung im Leasingvertrag hatte die Stadt B. als Leasingnehmerin bei geschätzten Investitionskosten von 100 Mio. S bei Vertragsbeginn eine Mietvorauszahlung von 25 Mio. S und während der Grundmietzeit Käutionen von insgesamt 66,67 Mio. S zu leisten. Insgesamt waren somit Vorleistungen von 91,67 % der Investitionskosten vorgesehen. Die Höhe der Käutionen (2/3 der Gesamtinvestition) entsprach nach Ablauf der Grundmietzeit dem vereinbarten Kaufpreis um den die Bw. das Leasingobjekt der Leasingnehmerin andienen konnte. Nach der vertraglichen Vereinbarung musste somit die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit bei Ausübung des Andienungsrechtes durch die Bw. kein zusätzliches Entgelt für den Erwerb des Baurechtes und damit der Gebäude aufwenden.

Die Bw. stellte das Schulgebäude im August 1992 fertig und übergab es mit Übergabeprotokoll vom 31. August 1992 vertragsgemäß der Leasingnehmerin zur Nutzung. Die Investitionskosten betrugen bis dahin 146.722.413 S, die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten wurden am 31. Mai 1996 mit 154.317.845,50 S festgestellt. Am 20. Jänner 1992 wurde vertragskonform eine Mietvorauszahlung in der Höhe von 30 Mio. S geleistet, inkl. Zinsen bis 1. September 1992 betrug die Mietvorauszahlung zum Zeitpunkt der Übergabe 31.663.193 S. Aufgrund der geänderten Gesamtinvestitionskosten wurde diese am 20. Jänner 1995 auf 38.527.330 S erhöht und entsprach somit den vertraglich vereinbarten 25% der Gesamtinvestitionskosten. Im Rahmen der Gesamtabrechnung wurden auch die Käutionen und die Leasingraten den geänderten Gesamtinvestitionskosten angepasst.

In einem mit 21. April 1995 datierten, nicht unterfertigten, als "Protokoll" bezeichneten Vermerk des Geschäftsführers der Bw. wurde festgehalten, im Zusammenhang mit dem im September 1989 abgeschlossenen Immobilienleasingvertrag vereinbaren die Vertragsteile, dass im Sinne des Kommunalleasingerlasses vom 29. Juni 1990, GZ: Z688/1/1-IV/6/90, die Stadtgemeinde B. als Mieterin die vereinbarten Käutionszahlungen gemäß Punkt III.4. des Vertrages nur so lange zu leisten verpflichtet sei, als dadurch insgesamt die von der Stadtgemeinde B. eingebrachten Eigenmittel (Mietvorauszahlung und Käution) den Betrag von 75% der Gesamtinvestitionskosten nicht überschreiten würden.

Insgesamt sind bei Gesamtinvestitionskosten von 154.317.846 S im Zeitraum von 1992 bis 2001 von der Leasingnehmerin Mietvorauszahlungen von 38.527.330 S, Kautionen von 77.211.055 S und Leasingraten von 53.284.959 S bezahlt worden.

Im Zuge einer im November 2000 über den Zeitraum 1992 – 1997 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer nach Einsicht in die oben angeführten Verträge und Vereinbarungen die Rechtsansicht, das Leasinggut sei nicht der Bw., sondern der Stadt B. zuzurechnen und begründete dies im Wesentlichen wie folgt (vgl. Prüfungsbericht vom 9. November 2000, Tz. 18 und 19):

Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe, seien diesem zuzurechnen (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO). Voraussetzung sei somit das Vorhandensein eines Wirtschaftsgutes. Nach ständiger Rechtsprechung seien Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art. Aufgrund der Ausführungen in der Baubeschreibung sei das bestehende Schulgebäude generalsaniert worden. Die durchgeföhrten Arbeiten seien somit dem bereits bestehenden einheitlichen Wirtschaftsgut "Gebäude" zuzurechnen. Für sich allein betrachtet, seien diese Arbeiten nicht leasingfähig, da nach Ansicht der Betriebsprüfung kein selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut geschaffen worden sei – es sei das bisherige bestehende einheitliche Wirtschaftsgut "altes Schulgebäude" umgebaut und saniert worden.

Im vorliegenden Fall sei von der Stadt B. an den Liegenschaften in EZ 1,2, und 3 KG B. ein Baurecht eingeräumt worden, auf denen sich schon vor Unterkertigung des Baurechtsvertrages ein Altgebäude befunden habe. Nach § 1 Abs. 1 BauRG könne ein Grundstück mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht). Das aufgrund des Baurechtes errichtete Gebäude stehe im Eigentum des Baurechtsinhabers, das Eigentum am nackten Grund und Boden verbleibt beim Grundstückseigentümer. Auf dem nackten Grund und Boden habe sich aber bereits vor Unterkertigung des Baurechtsvertrages ein Altgebäude befunden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei eine nachträgliche Begründung des Baurechtes schon zivilrechtlich (siehe dazu Bydlinski, Das Recht der Suberädifikate) nicht möglich, was zur Folge habe, dass die Stadt B. auch Eigentümerin des Altgebäudes sei und die Sanierungsmaßnahmen automatisch der Stadt B. zufallen würden. Die Bw. sei somit nicht Eigentümerin des Schulgebäudes am A. Platz.

Selbst wenn eine nachträgliche Trennung von Grund- und Hauseigentum möglich gewesen wäre, so könnte dies nicht beabsichtigt gewesen sein. Dies sei nach Ansicht der Betriebsprüfung indirekt aus der Höhe des vereinbarten Bauzinses ableitbar. Laut Baurechtsvertrag seien 80.000 S Bauzins pro Jahr vereinbart worden. Das Baurecht umfasse die Liegenschaft im Gesamtausmaß von ca. 5.000 m². Bei einem Fremdvergleich würde kein Grundstückseigentümer auf einer Liegenschaft, die ein Altgebäude umfasst, das durch die Baurechtseinräumung veräußerbar wird, ein Baurecht zu diesem Bauzins einräumen, zumal die Liegenschaft durch das Baurecht an Wert verliere. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass auch Fremdmüter im betroffenen Altgebäude untergebracht seien. Würde das Eigentum am Bauwerk nachträglich auf den Bauberechtigten übergehen, so müsste auch das Mietverhältnis auf diesen übergehen. Dies sei im vorliegenden Fall nicht geschehen.

Zusammenfassend sei aus den obigen Ausführungen ersichtlich, dass ein Finanzierungsleasingvertrag aus steuerrechtlicher Sicht nur über Wirtschaftsgüter abgeschlossen werden könne. Durch die Generalsanierungsarbeiten sei kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut geschaffen worden. Weiters sei die Bw. nicht Eigentümerin des Altgebäudes, da kein Baurecht nachträglich begründet werden könne und dies aus den vorliegenden Umständen (Höhe des Baurechtzinses, Nichtübernahme von bestehenden Mietverhältnissen) auch nicht beabsichtigt gewesen sei.

Aber selbst wenn man ein leasingfähiges Wirtschaftsgut unterstellen würde, so würde sich dadurch keine andere rechtliche Beurteilung ergeben. Liege ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut vor, so müsste in einem zweiten Schritt geprüft werden, wem dieses Wirtschaftsgut gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO zuzurechnen sei. Dabei sei die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen.

Ausgangslage seien die abgeschlossenen Verträge, in denen die Leasingnehmerin sich verpflichtet habe, innerhalb der Grundmietzeit von 10 Jahren für die Herstellungskosten und den Gewinn der Leasinggeberin in der Form aufzukommen, indem sie hohe Vorleistungen (Mietvorauszahlungen, Kautionen) und niedrige Leasingraten leiste. Nach Ablauf der Grundmietzeit sei der Leasinggeberin das Andienungsrecht eingeräumt – als Kaufpreis seien zwei Drittel der Gesamtinvestitionskosten festgelegt.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens sei vorgebracht worden, das beim Restwertleasing neben der "40/90-Regelung", zusätzlich Gewinnchancen (Kaufoption) und Restwertrisiko (Risiko der Wertminderung) für die Zurechnung des Wirtschaftsgutes entscheidend seien. Aufgrund der fehlenden Chance auf Wertsteigerung bei der Leasingnehmerin, die sich im Andienungsrecht

manifestiere, wäre das Leasinggut der Leasinggeberin zuzurechnen. Aufgrund dieser Vertragsgestaltung würde die Leasinggeberin das Andienungsrecht nicht ausüben, wenn das Wirtschaftsgut im Wert steige und eine Verwertung an einen Dritten möglich sei.

Ob dieses Recht anwendbar sei, hänge davon ab, ob die Leasinggeberin das Wirtschaftsgut rechtlich oder tatsächlich überhaupt verwerten könne. Aus rechtlicher Sicht könne nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Verwertung durch die Leasinggeberin nicht erfolgen, da diese –wie bereits ausgeführt – nicht Eigentümer des bereits bestehenden Schulgebäudes sei. Neben der rechtlichen Beschränkung könne auch tatsächlich keine Verwertung durch die sie erfolgen, was zur Folge habe, dass ihr auch die Möglichkeit der Gewinnsteigerung nicht zustehe. Würde nämlich ein Kauf durch die Stadtgemeinde B. unterbleiben, könnte einerseits die Leasinggeberin das Schulgebäude aufgrund bestehender Widmung und vereinbartem Vorkaufsrecht nicht verwerten, andererseits müsste die Leasingnehmerin ein neues Schulgebäude – aufgrund des bestehenden öffentlichen Auftrages – erwerben.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass in der Grundmietzeit die Leasingnehmerin laut Vertrag Vorleistungen (Mietvorauszahlungen, zinsenlose Kautionen) in Höhe von 91,66% der Gesamtinvestitionskosten zu erbringen habe. Würde es zu keinem Kauf durch die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit kommen, so würde sie faktisch auf die Zinsen aus der Kaution verzichten. Es würde auch niemand, der über das Geld für den Ankauf eines Wirtschaftsgutes großer Teils verfüge, dieses von einem anderen mieten und das Geld schon zu Beginn oder während der Laufzeit des Mietverhältnisses der Leasinggeberin als zinsloses Darlehen oder Mietvorauszahlung zur Verfügung stellen. Durch die hohen Vorleistungen gehe die Stadt B. eine solche wirtschaftliche Bindung ein, dass eine andere wirtschaftliche Nutzung der Schule als durch sie nicht mehr in Betracht komme.

Die Vereinbarung im Protokoll vom 21. April 1995 könne eine Zurechnung bei der Leasinggeberin nicht herbeiführen, da eine Rückwirkung ohne spezielle gesetzliche Norm nicht möglich sei.

Umsatzsteuerrechtlich ging der Prüfer von der Erbringung einer Bauleistung an die Leasingnehmerin aus. Als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zog er die gesamten Investitionskosten in der Höhe von 154.317.845,50 S heran (Bp-Bericht, Tz. 16 f). In ertragsteuerlicher Hinsicht machte der Prüfer die von der Bw. vorgenommene Aktivierung der Investitionskosten rückgängig und kürzte den geltend gemachten Investitionsfreibetrag um den auf diese Investition entfallenden Betrag von rd. 30 Mio. S. In Höhe der oben

angeführten Gesamtinvestitionskosten stellte er eine (Darlehens)Forderung gegenüber der Stadt. I ein und teilte die von ihr aus dem Leasingvertrag geleisteten Zahlungen in einen erfolgsneutralen Tilgungs- und einen erfolgserhöhenden Zinsanteil auf (Bp-Bericht, Tz. 20 ff).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO am 14. Dezember 2000 (zugestellt am 19. Dezember 2000) neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992-1997 und Umsatzsteuer für das Jahr 1992. Aufgrund der IFB-Verluste und der Verlustvorträge kam es für die Berufungsjahre hinsichtlich der Körperschaftsteuer zu keiner Erhöhung der Abgabenvorschreibung. Die Umsatzsteuerschuld erhöhte sich hingegen gegenüber dem bisherigen Bescheid um 30.863.569 S.

Mit Eingabe vom 19. Jänner 2001 bekämpfte die Bw. sowohl die Bescheide mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt worden ist als auch die oben genannten Sachbescheide und beantragte deren Aufhebung. Für den Fall, dass die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt werden sollte, wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. In der Sache wendet sich die Bw. gegen die Nichtanerkennung des Immobilien-Leasingvertrages mit der Stadt B. In der Begründung führte sie dazu im Wesentlichen aus:

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt halte eine Baurechtsbegründung an einem bereits bestehenden Gebäude für zivilrechtlich unwirksam. Dies Rechtsansicht sei verfehlt. Ihr könne daher nicht gefolgt werden. Gegen die Ansicht des Abgabenbehörde spreche bereits die grundbücherliche Eintagung des Baurechtes. Gegen die Behörde spreche weiters die von ihr selbst zitierte Quelle, wie folgendes Zitat aus F. Bydlinski, Das Recht der Superedifikate, (Wien 1992) S. 6 Pkt. II. 1. Absatz belege:

Das Baurecht ist danach ein dingliches, veräußerliches und vererbliches Recht, das ein Grundstück belastet und die Befugnis gibt, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs. 1 BaurechtsG, zu Erweiterungs- und Beschränkungsproblemen Abs. 2 und 3). Es entspricht inhaltlich weitgehend einer Dienstbarkeit, wird aber als selbständiges Verkehrsobjekt ausgestaltet und ist daher als "selbständige Gerechtigkeit" anzusehne. Das Baurecht kann auch (vgl. "zu haben") an einen bestehenden Gebäude begründet werden.

Die Bw. verweist auf weitere Quellen, die von der Zulässigkeit der Begründung eines Baurechtes auch an bestehenden Gebäuden ausgehen würden. Sie sei zivilrechtliche Eigentümerin des Schulgebäudes. Die gegenteilige Ansicht der Behörde sei verfehlt. Gegen sie

spreche nicht nur das Schrifttum, sondern auch die grundbürgerliche Durchführung dieses Baurechtes.

Ein weiteres Argument des Prüfers, sei der fehlende Übergang der Mietrechte auf sie. Hier erscheine ein Hinweis auf die Treuhandvereinbarung aus dem Jahr 1989 und auf die Stellungnahme der Steuerabteilung der I. AG ausreichend.

Das Argument des fehlenden Fremdvergleiches führe ins Leere. Für eine (steuerliche) Nahebeziehung zwischen ihr und der Leasingnehmerin gebe es keine objektiven Anhaltspunkte; solche seien auch dem Prüfungsbericht nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt bestreite die Wirtschaftsguteigenschaft – und in weiterer Folge – die Leasingfähigkeit des alten Schulgebäudes, damit sei sie aber nicht im Recht. Die Leasingfähigkeit (Wirtschaftsguteigenschaft) des Gebäudes könne mit jener des Grundstückes ident sein, sie müsse es aber nicht (vgl. EStR 1984, Abschnitt 4, Absatz 4). Somit seien – selbst nach Ansicht des BMF – auf Grund und Boden des Leasingnehmers errichtete Superädifikate unter bestimmten (hier gegebenen) Voraussetzungen dem Leasinggeber zuzurechnen. Die Argumente des Prüfers seien daher nicht geeignet ihr das zivilrechtliche und damit auch das wirtschaftliche Eigentum am alten Schulgebäude abzusprechen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei auch die Verwertung durch die Bw. ausgeschlossen, was zur Folge habe, dass sie keine Möglichkeit der "Gewinnsteigerung" hätte. Dies deswegen, da sie das Schulgebäude nur an die Leasingnehmerin verkaufen könnte und bei Nichtzustandekommen eines solchen Kaufvertrages das Schulgebäude aufgrund bestehender Widmung und Vorkaufsrechte nicht verwerten könnte, während die Leasingnehmerin ein neues Schulgebäude errichten/erwerben müsste.

Hier würden Annahme und Schlussfolgerung in unzulässiger Weise vermengt. Die Behörde betone nur die praktischen Folgen einer fehlenden Verwertungsmöglichkeit durch sie, die Abgabenbehörde gebe aber keine Begründung dafür, warum (d.h. aus welchen Gründen) es an der Verwertbarkeit durch sie fehle und aufgrund welcher Überlegungen die Abgabenbehörde zu diesem Ergebnis gelangt sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei eine Verwertung nur im Zusammenhang mit der Leasingnehmerin möglich, eine Drittverwertung jedoch ausgeschlossen. Dem sei aber nicht so. So sei eine Verwertung dieses Schulgebäudes an andere Körperschaften genauso denkbar, z.B. durch Vermietung an das Land C. (Hauptschule) oder an den Bund (Gymnasium, Fachhochschule, Universität). Eine solche Verwertung wäre sogar ohne nennenswerte Adaptierung möglich. Dieser Katalog der

Verwertungsmöglichkeit sei keineswegs vollständig. Doch sei auch so erkennbar, dass eine Drittverwertung möglich sei.

Die Aussagen der Behörde über die Mietereigenmittel führten am Kern des Problems vorbei. Es werde nicht bestritten, dass die vertraglich fixierten Vorleistungen jenseits der 75%-Grenze gelegen seien. Jedoch sei die Vertragslage nur eine Seite, die praktische Durchführung hingegen eine ganz andere, und zwar die, auf die es entscheidend ankomme. Insoweit sei festzuhalten, dass die tatsächlich geleistete Mietereigenmittel den einschlägigen BMF-Erlass (BMF 29.6.19990, SWK A I 275) nicht verletzen würden. In diesem Erlass sei wiederholt von "Vorleistungen des Leasingnehmers", "Kautionszahlungen" oder "Hingabe" eines "Kautions-Einmalerlages" die Rede. Diese Formulierungen würden die Maßgeblichkeit der *tatsächlichen* Verhältnisse betonen. Somit sei der Prüfer auch hier nicht im Recht. Er ziehe die Schlussfolgerungen aus bloßen Zahlen, anstatt aus den tatsächlich geleisteten Zahlungen.

Völlig verfehlt sei auch der Hinweis der Behörde auf das Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, um das es hier überhaupt nicht gehe. Hier liege weder die Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes noch eine nachträgliche Korrektur vor. Es gehe hier nur schlichtweg darum, dass die tatsächlich geleisteten Mieter-Eigenmittel geringer seien als die vertraglich vereinbarten. Der Prüfer habe – vermutlich unbeabsichtigt – übersehen, dass er mit diesem Argument wesentlich Ungleiches gleich behandelt habe. Faktum sei, dass die Bw. die Vorgangsweise an den BMF-Erlass vom 29.6.1990 – die erste konkrete Aussage des BMF zum Kommunalleasing – angepasst habe. Nach den Überlegungen des Prüfers hätte sie sich diese Anpassung ersparen können, was im Ergebnis nichts anderes bedeute, als dass Erlässe des BMF nicht ernst zu nehmen seien. Sie unterstelle dem Finanzamt keineswegs eine solche Einstellung, gebe aber zu bedenken, dass dies eine zulässige Schlussfolgerung aus ihrer Argumentation sei.

Bezüglich der ebenfalls bekämpften Wiederaufnahmebescheide wurde in einer Vorhaltsbeantwortung vom 19. Jänner 2001 im Wesentlichen vorgebracht, nach Ansicht des Finanzamtes seien zur Umsatzsteuer 1992 unter den Tz. 16 und 17 des Bp-Berichtes Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden (Tz. 35 des Bp-Berichtes). In Tz. 16 werde nur auf das Übernahmeprotokoll vom 31. August 1992 und die Übergabe des Mietobjektes an die Leasingnehmerin verwiesen

und die Gesamtinvestitionskosten und die darauf entfallende Umsatzsteuer dargestellt. Das Gesetz verlange unter dem Aspekt des Neuerungstatbestandes neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel. Damit seien Sachverhaltselemente gemeint, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderem (als vom Erstbescheid zum Ausdruck gebrachten) Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Solche sachverhaltsbezogenen Aspekte, die eine Zurechnung an den Leasingnehmer rechtfertigen könnten, würden hier aber nicht vorliegen. Der Prüfer habe für Zwecke der Umsatzsteuer als einzigen Wiederaufnahmegrund das Übergabeprotokoll vom 31. August 1992 ins Treffen geführt, das für die Zurechnungsfrage jedoch keinerlei Rückschlüsse erlaube. Bei Durchsicht des Prüfungsberichtes seien zwei Aspekte aufgefallen. Erstens sei die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 1992 anders – spärlicher – begründet als jene die der Körperschaftssteuer. Zweitens blieben die ertragssteuerlichen Wiederaufnahmegründe bei der Umsatzsteuer gänzlich unberücksichtigt. Davon betroffen seien insbesondere die Verträge, das Andienungsrecht und die Vorleistungen des Leasingnehmers. Alle diese Fakten müssten bei der Prüfung der umsatzsteuerlichen Wiederaufnahme daher unberücksichtigt bleiben. In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des VwGH v. 30.11.1999, 94/14/0124, hingewiesen, wonach der Austausch eines Wiederaufnahmegrundes durch die Berufungsbehörde unzulässig sei. Demgemäß dürfe die Berufungsbehörde die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen worden seien. Liege daher der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, so müsse die Berufungsbehörde den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Die Berufungsbehörde dürfe daher nur prüfen, ob die Wiederaufnahme aus den von der Erstbehörde angeführten Gründen zulässig gewesen sei, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen möglich gewesen wäre. Falle daher – wie hier – der einzige Grund weg, so sei der Wiederaufnahmebescheid aufzuheben. Ebenso unzulässig wie der Austausch, sei auch das "Nachschieben" neuer Wiederaufnahmegründe durch die Berufungsinstanz.

Das Übernahmeprotokoll sei im Leasinggeschäft eine wichtige Urkunde, in der bestimmte tatsächliche Vorgänge für beide Seiten verbindlich festgehalten werden. Dieser Unterlage sei zu entnehmen, in welchen Zustand der Kunde das Leasingobjekt an welchen Tag übernommen habe. Mehr gebe das Übergabeprotokoll aber nicht her. Es erlaube daher keine Rückschlüsse für die Zurechnung des Leasingobjektes. Für Zwecke der Umsatzsteuer gebe es keine anderen Wiederaufnahmegründe. Daher erweise sich diese Maßnahme als unzulässig,

zumal dem Übergabeprotokoll eben gerade nicht zu entnehmen sei, wem das Leasingobjekt tatsächlich zuzurechnen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. September 2002 gab das Finanzamt der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1992 insoweit inhaltlich teilweise statt, als es die Bauleistungen der Bw. offensichtlich nicht als Lieferung ansah und daher nicht der Umsatzsteuer unterzog. Das Finanzamt ging davon aus, dass die von den bauausführenden Firmen der Bw. in Rechnung gestellten Bauleistungen nicht ihr zuzurechnen seien, und erkannte die von der Bw. im Zusammenhang mit diesem Projekt im Jahr 1992 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 22.893.363 S nicht an. Begründet wurde dies lediglich damit, dass sich die Tätigkeit der Bw. im Wesentlichen auf die Finanzierung des Bauvorhabens beschränkt habe. Faktisch habe die Bw. Gelder für die Bezahlung der Bauarbeiten hingegeben und erhalte dafür vertragliche Zahlungen. Die Hingabe von Geld zur Nutzung mit dem Versprechen auf künftige Rückzahlung sei als Kreditgewährung zu betrachten, die unecht steuerbefreit sei.

Bezüglich der bekämpften Körperschaftsteuerbescheide erlies das Finanzamt formal stattgebende Berufungsvorentscheidungen, inhaltlich handelte es sich aber um Abweisungen, zumal das Finanzamt in den "stattgebenden" Berufungsvorentscheidungen die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe der bekämpften Bescheide unverändert übernahm.

Über die von der Bw. bekämpften Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 und Körperschaftssteuer 1992-1997 sprach das Finanzamt nicht ab.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der ergänzenden Begründung wendet sich die Bw. insbesondere gegen das vom Finanzamt angenommene Kreditgeschäft. Ein Kreditgeschäft setze einen Kreditgeber und Kreditnehmer im Sinne einer Zweierbeziehung voraus. Im streitgegenständlichen Fall liege aber eine Dreierbeziehung vor. Die Rückzahlungspflicht treffe einen anderen – den Leasingnehmer – als den Empfänger der Kreditvaluta. Es wäre daher Aufgabe der Behörde gewesen, diese sehr ungewöhnliche Konstellation durch konkrete Beweisergebnisse abzusichern. Weit schwerer wiegten die umsatzsteuerlichen Zweifel. Schließlich sei ein Kreditgeschäft eine unecht befreite sonstige Leistung. Demgegenüber gehe die Behörde im Jahr 1992 von einer steuerpflichtigen Lieferung

aus, die jedoch aus dem Kreditgeschäft in keiner Weise ableitbar sei. Geradezu unverständlich werde die Annahme eines Kreditgeschäftes, wenn man sich das gesamte Vertragsgeflecht vor Augen halte. Damit sei nicht nur der Baurechtsvertrag gemeint, sondern vor allem das Andienungsrecht, auf Grund dessen der Vertragspartner – die Stadt B. – zum Rückerwerb des Baurechtes samt Schulgebäude verpflichtet sei. Eine solche Vereinbarung ergäbe bei einem Kreditgeschäft keinen vernünftigen Sinn, da in diesem Fall das Eigentum durchgehend bei der Stadt B. verblieben wäre. Ein Kreditgeschäft sei auch auf Grund der Eigentumsverhältnisse am Schulgebäude auszuschließen. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre der Kredit zur Sanierung des Schulgebäudes eingesetzt worden. Dieses Objekt sei in der fraglichen Zeit jedoch bereits im Eigentum der Bw. gestanden. In dieser Situation mache die Annahme eines Kreditgeschäftes keinen Sinn. Warum sollte ein fremder Dritter – hier die Stadt B. einen Kredit aufnehmen, um ein Gebäude zu sanieren, das zu dieser Zeit außerhalb ihrer Einflussbereiches gestanden sei.

Weiters wird vorgebracht, es sei gegen den, auch für den Bereich der Umsatzsteuer geltenden Grundsatz der Abschnittsbesteuerung verstoßen worden. Es sei daher nicht damit getan, die umsatzsteuerlichen Konsequenzen ausschließlich im Jahr 1992 zu ziehen. Die Zuordnung von Leistungen in den richtigen Steuerabschnitt setze eine Betrachtung sämtlicher Perioden voraus. Das sei aber hier nicht der Fall. Es werde zwar ein einheitliches Kreditgeschäft unterstellt, die Konsequenzen daraus, würden jedoch ausschließlich im Jahr 1992 gezogen. Richtigerweise hätte das Finanzamt bereits 1989, dem Jahr des Abschlusses des Leasingvertrages, beginnen und sich die Frage stellen müssen, weshalb es bei einem schlichten Kreditvertrag der Einräumung eines Baurechtes zu Gunsten des vermeintlichen Kreditgebers bedürfe.

Über die Berufung wurde erogen:

I) Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des

Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen iSd § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten (vgl. u.a. VwGH 31.10.2000, 95/15/0114).

Die Bw. bestreitet die Berechtigung des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit dem Vorbringen, dass die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe die Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht zu tragen vermögen. Diese Ansicht vermag der Unabhängige Finanzsenat (in der Folge: UFS) nicht zu teilen.

Im Prüfungsbericht vom 8. November 2000 wird unter Tz 35 zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1992 auf Tz 16 und 17 und betreffend Körperschaftssteuer auf Tz 18 ff. verwiesen.

In Tz 16 wird unter der Überschrift "Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen" ausgeführt, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht mit Übergabeprotokoll vom 1. September 1992 die getätigten Arbeiten (Sanierungen und Umbauten lt. Baubeschreibung) der Stadt B. übergeben worden sind. Als Bemessungsgrundlage werde die Summe sämtlicher Raten zuzüglich des vereinbarten Kaufpreises nach Ablauf der Grundmietzeit verrechnet. Dies entspreche den tatsächlich getätigten Gesamtinvestitionskosten.

Weiters wird unter dieser Tz in Tabellenform die Höhe der Gesamtinvestitionskosten, die darauf entfallende Umsatzsteuer, die Änderung des Gesamtbetrages der Entgelte und die mit 20% zu versteuernden Umsätze dargestellt. Die nachfolgende Tz 17 enthält nur die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Umsatzsteuer.

In Tz 18 wird vom Prüfer der gesamte zum streitgegenständlichen Leasinggeschäft festgestellte Sachverhalt mit den bereits eingangs dargestellten vertraglichen Vereinbarungen, den darauf beruhenden Kalkulationsgrundlagen, den durchgeführten Baumaßnahmen, der Höhe der Baukosten und den geleisteten Zahlungen ausführlich dargestellt. Unter Tz. 19 wird unter der Überschrift "Rechtliche Beurteilung" ausgeführt, warum nach Ansicht des Prüfers die Leasingnehmerin als wirtschaftliche Eigentümerin des Schulgebäudes anzusehen ist. Die Zurechnung des Schulgebäudes an die Leasingnehmerin stützte er – wie oben ausgeführt - im

Wesentlichen auf die mangelnde selbständige Wirtschaftsguteigenschaft des Schulgebäudes, auf den zu niedrigen Baurechtzins, die hohen Vorleistungen, den Verzicht auf die Verzinsung der Käutionen, das Andienungsrecht und auf die mangelnde Verwertbarkeit des Leasingobjektes.

Nach Auffassung der Bw. hätten die vom Prüfer im Prüfungsbericht unter Tz. 18 und 19 festgestellten Tatsachen nicht als Wiederaufnahmegrund für die Umsatzsteuer 1992 herangezogen werden dürfen, weil unter Tz. 35 zur Wiederaufnahme der Verfahren nur bezüglich der Körperschaftssteuer 1992-1997 und nicht auch bezüglich der Umsatzsteuer 1992 auf Tz 18 ff des Prüfungsberichtes verwiesen worden sei.

Der Bw. kann durchaus beigepflichtet werden, dass allein die Feststellungen in Tz. 16 und 17 des Prüfungsberichtes, in denen im Wesentlichen nur die steuerlichen Folgen der vom Prüfer in Tz. 18 und 19 getroffenen Feststellungen und rechtlichen Würdigung dargestellt werden, für sich allein die Wiederaufnahme nicht zu tragen vermögen. Daraus ist für die Bw. aber nichts zu gewinnen. Auch wenn der Prüfer - wie er in der mündlichen Verhandlung zum Ausdruck gebracht hat - aus Versehen in Tz. 35 zur Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 1992 auf die Tz. 18 und 19 in der gesamte erstmals im Zuge des Prüfungsverfahren festgestellte Sachverhalt dargestellt wird, nicht ausdrücklich hingewiesen hat, so kann nicht der geringste Zweifel bestehen, dass der Prüfer nicht nur die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftssteuer 1992-1997, sondern auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 1992 auf die darin getroffenen Feststellungen gestützt hat, zumal die ertragsteuerlichen Zurechnungsregeln auch für den Bereich der Umsatzsteuer Geltung haben (vgl. Stoll, Leasing, Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2. Auflage, Seite 147 ff, mit weiteren Hinweisen; Ruppe, UStG 1994, Kommentar, § 3, Tz. 134 ff) und im Prüfungsbericht außer zum streitgegenständlichen Leasinggeschäft keine Tatsachenfeststellungen getroffen worden sind. Selbst die Bw. weist in ihrer Berufungsschrift (Seite 2) einleitend darauf hin, dass zwischen der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer ein derart enger sachlicher Zusammenhang bestehe, so dass es geboten erscheine, beide Abgabenarten als Einheit zu betrachten. Von dieser Einheit ist auch der Prüfer in seinem Prüfungsbericht ausgegangen.

Der Bw. ist zwar zuzustimmen, dass die Berufungsinstanz die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen darf, die vom Finanzamt nicht herangezogen worden sind. Wie die

Bw. zu Recht darauf hinweist, hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen betont (vgl. u.a. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044), die Berufungsbehörde habe bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt nur zu prüfen, ob es das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Der UFS war bei der Prüfung der Wiederaufnahme zwar auf den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen vom Finanzamt zur Unterstellung unter den von ihm gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen worden ist (vgl. VwGH 12.9.2002, 98/15/0134), welchen Tatsachenkomplex das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat, ist nach Ansicht des UFS jedoch nicht nach einer formal- abstrakte Betrachtungsweise zu beurteilen – so z.B. wie der Bw meint, ob auf die richtige Textziffer verwiesen worden ist - sondern vielmehr danach, welche Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt **tatsächlich** herangezogen worden sind.

Welche im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Sachverhaltselemente das Finanzamt tatsächlich als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat, kann aber nur auf Grund des Gesamtzusammenhangs und des dargestellten Ergebnisses der abgabenrechtlichen Prüfung beurteilt werden. Aus den Ausführungen des Prüfers im Prüfungsbericht, seinen unwidersprochen gebliebenen Angaben in der mündlichen Verhandlung, wonach die von ihm festgestellten Tatsachen und herangezogenen Gründe für die Zurechnung des Schulgebäudes an die Leasingnehmerin bereits im Prüfungsverfahren und in der Schlussbesprechung hinreichend diskutiert worden sind, sowie aus dem Umstand, dass die ertrags- und umsatzsteuerliche Beurteilung auf denselben Sachverhaltsfeststellungen beruht, ergeben sich nach Ansicht des UFS nicht die geringsten Zweifel, dass der in Tz 18 des Prüfungsberichtes dargestellte, das streitgegenständliche Leasinggeschäft betreffende, im Prüfungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachenkomplex vom Finanzamt nicht nur als Wiederaufnahmegrund für die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer, sondern auch für die Umsatzsteuer 1992 als tatsächlicher Wiederaufnahmegrund herangezogen worden ist. Bereits während des Prüfungsverfahrens zeichnete sich ab – wie aus mehreren schriftlichen Stellungnahmen der Bw. hervorgeht (Schreiben vom 3. Februar, 21. Juni und 7. November 2000), welche Feststellungen des Prüfers gegen eine Zurechnung des Leasinggutes an die Bw. sprechen und damit für eine Wiederaufnahme der Verfahren sowohl für der Körperschaft- als auch die Umsatzsteuer herangezogen werden.

Auch wird in der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des streitgegenständlichen Umsatzsteuerverfahrens insgesamt auf die Feststellungen der

abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen. Zudem wird auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Oktober 2000 auf den zwischen der Bw. und der Leasingnehmerin abgeschlossenen Baurechts- und Leasingvertrag hingewiesen, sodass insgesamt kein Zweifel bestehen kann, dass die in Tz. 18 und 19 des Prüfungsberichtes getroffenen Feststellungen die tatsächlichen vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe bilden.

Nur der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass eine erst im Berufungsverfahren erfolgte Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Wiederaufnahmbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen kein unzulässiges Austauschen der Wiederaufnahmegründe darstellen würde (vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Die Bw. brachte in der mündlichen Verhandlung vor, es wäre auch zu prüfen gewesen, ob das Finanzamt bei der Veranlagung für das Jahr 1992 nicht bereits anhand der eingereichten Bilanz und deren Erläuterungen den entscheidungswesentlichen Sachverhalt hätte feststellen können. Aus welche Angaben in der Bilanz dieser Sachverhalt für das Finanzamt ersichtlich gewesen wäre, vermochte aber auch sie nicht anzugeben.

Wie der Finanzanwalt zu Recht eingewendet hat, hat das Finanzamt erstmals im Prüfungsverfahren die Möglichkeit gehabt in die oben angeführten Verträge und Unterlagen Einsicht zu nehmen, deren Inhalt zur Änderung der Zurechnung geführt hat.

Aus der Bilanz zum 31. Dezember 1992 war für das Finanzamt lediglich ersichtlich, dass der Bw. an der oben angeführten Liegenschaft ein Baurecht eingeräumt, die Erweiterung und Sanierung am Bundesrealgymnasium A. bereits abgeschlossen (Tz 15 der Bilanz) und aufgrund der erzielten Erlöse (Tz 33 der Bilanz) das Gebäude bereits vermietet worden ist. Aus der Bilanz geht aber schon nicht mehr hervor, wer Baurechtgeber oder Mieter des Objektes ist und schon gar nicht die Ausgestaltung der Verträge und deren tatsächliche Abwicklung.

Es besteht daher kein Zweifel, dass der im Prüfungsbericht dargestellte entscheidungswesentliche Sachverhalt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt und somit für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen ist.

Auch waren diese Feststellungen geeignet – wie unten noch gezeigt werden wird – im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die den Erstbescheiden anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde durch Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftssteuer 1992-1997 und Umsatzsteuer 1992 verfügt worden ist, erweist sich daher als unbegründet.

II) Zurechnung des Schulgebäudes:

1) Einleitung

Beurteilungsmaßstab für Leasingverträge ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO und das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 24 BAO als gesetzliches Beispiel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Gemäß § 21 Abs. 1 leg.cit. ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d leg.cit. werden Wirtschaftsgüter über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. In der Regel ist dem zivilrechtlichen Eigentümer dieses Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichen Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluß Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Dauer der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH vom 24. November 1982,

81/13/0021). Ist der Steuerpflichtige als wirtschaftlicher Eigentümer einer Sache anzusehen, so gelten die Folgen des § 24 Abs. 1 lit. d BAO für alle in Betracht kommenden Abgabengesetzte (VwGH vom 24.3.1976, 1300/74). Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Verträgen mit Elementen einer Anschaffung und einer bloßen Nutzungsüberlassung ist entscheidend, ob die Merkmale eines Anschaffungs(Veräußerungs)geschäftes oder einer bloßen Nutzungsüberlassung überwiegen. Wird wie im streitgegenständlichen Fall ein Gebäude in Form eines Baurechtes erworben und dem Baurechtgeber in Form eines Leasingvertrages zur Nutzung überlassen, so ist zu prüfen, ob auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Gebäude dem Erwerber des Baurechtes zuzurechnen ist und damit die Nutzungsüberlassung an den Baurechtgeber auch steuerrechtlich anzuerkennen ist oder ob das Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unverändert dem Baurechtgeber (Leasingnehmer) steuerlich zuzurechnen ist und dementsprechend die Nutzungsüberlassung entgegen der vertraglichen Gestaltung als Kreditgeschäft zu beurteilen ist.

2) Leasingfähiges Wirtschaftsgut:

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass es sich beim streitgegenständlichen Gebäude um kein selbständiges und damit um kein leasingfähiges Wirtschaftsgut handle, da zivilrechtlich der Baurechtsvertrag unwirksam sei, weil an einer bereits bebauten Liegenschaft kein Baurecht begründet werden könne und somit das Gebäude als unselbständiger Bestandteil des Grundstückes nicht ein leasingfähiges Wirtschaftsgut bilden könne.

Wie die Bw. zu Recht einwendet, ist nach hA auch an bestehenden Bauwerken eine Baurechtsbegründung möglich. Nach § 1 Abs. 1 BauRG ist das Baurecht das dingliche veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines Grundstückes ein Baurecht zu **haben**. Der Wortlaut des Baurechtsgesetzes schließt daher die Möglichkeit einer nachträglichen Begründung eines Baurechtes nicht aus (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹² [2002], Band I, Seite 393; Bydlinski, Das Recht der Superädikate, Seite 6). Zudem hat auch das Grundbuchgericht offensichtlich keine rechtlichen Bedenken an der Eintagung des Baurechtes gehabt, das erst durch bücherliche Eintagung im C-Blatt der belasteten Liegenschaft entsteht (§ 5 BauRG). Im Fall einer nachträglichen Baurechtsbegründung geht mit der Einverleibung des Baurechtes im Grundbuch das Eigentum am Bauwerk auf den Bauberechtigten über (Csoklich, Baurecht an bestehenden Gebäuden, RdW 1991, 254 ff, mwN). Der UFS sieht daher keine Veranlassung die zivilrechtliche Gültigkeit des

gegenständlichen Baurechtes in Zweifel zu ziehen. Abgesehen davon steht wie bereits ausgeführt – für die steuerrechtliche Zurechnung des Gebäudes zum Vermögen der Baurechtgeberin oder der Baurechtnehmerin nicht die zivilrechtliche Rechtsposition, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Vordergrund. Es ist daher von einem leasingfähigen Wirtschaftsgut auszugehen.

3) Leasing:

Der englischen Wortbedeutung nach versteht man unter Leasing allgemein alle Miet- und Pachtverträge. Im deutschen Sprachraum hat sich eine engere, spezielle Bedeutung des Wortes "Leasing" durchgesetzt. Leasing kann ein "schlichter" Bestandvertrag sein, oder aber ein vom Bestandvertrag bereits sehr weit entfernter Vertragstyp eigener Art. Die Problemstellung des wirtschaftlichen Eigentums tritt in erster Linie bei den hier vorliegenden Vertragstyp des Finanzierungsleasing auf. Das Finanzierungsleasing ist gekennzeichnet durch weitgehende Rechte des Leasingnehmers über den Leasinggegenstand bei gleichzeitiger Risikotragung für das Leasinggut, ähnlich der eines Eigentümers.

Wesensmerkmale dieses Vertragstyps ist eine mehrjährige Grundmietzeit, während der der Vertrag vom Leasingnehmer nicht gekündigt werden kann. Auch der Leasinggeber ist gebunden, solange der Leasingnehmer den Vertrag einhält. Die Leasingraten sind meist so bemessen, dass nach Ablauf der Grundmietzeit die dem Leasinggeber entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nebst Nebenkosten zur Gänze oder zu einem im Vorhinein festgelegten Prozentsatz abgedeckt sind und daneben dem Leasinggeber eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals und ein Gewinnzuschlag verbleibt.

Auch die Gefahr des Unterganges und der Verschlechterung des Sache sind in aller Regel auf den Leasingnehmer überwälzt, der daher auch meist zum Versicherungsschutz verpflichtet ist. Weiters wird regelmäßig vereinbart, dass im Falle des Zahlungsverzuges oder der Insolvenz des Leasing-Nehmers die noch ausstehenden Raten fällig werden. Unberührt bleiben die aus der Eigentümerstellung des Leasinggeber abzuleitenden Sicherungsrechte. Fasst man die Charakteristika dieser Art des Finanzierungsleasing zusammen, so ergibt sich, dass die entscheidenden Komponenten des Investitionsrisikos beim Leasingnehmer liegen.

(vgl. Stoll, Leasing, Steuerrechtliche Beurteilung², Orac Verlag, Seite 71 f; VwGH 5.12.1972, 2391/71; Quatschnigg/Schuch, ESt-Handbuch²; § 6, Tz 21.1).

Auch der streitgegenständliche Leasingvertrag weist die vorhin skizzierten Wesensmerkmale eines Finanzierungsleasing auf. Nach Pkt. II.3 des Vertrages ist eine Grundmietzeit von 10 Jahren vereinbart, während der der Vertrag von der Leasingnehmerin nicht gekündigt werden kann. Die Leasingraten (inkl. der Vorauszahlungen) sind so bemessen, dass innerhalb der Grundmietzeit ein Drittel der Gesamtinvestitionskosten abgedeckt werden und der Leasingnehmerin ein entsprechender Zins- bzw. Gewinnanteil verbleibt. Daneben hat die Leasingnehmerin eine Kaution in der Höhe der restlichen zwei Drittel der Gesamtinvestitionskosten zu leisten (Pkt. III des Vertrages). Die Leasingnehmerin hat das Gebäude gegen alle üblichen Risiken zu versichern und trägt auch die Gefahr für außerordentliche Unglücksfälle. Ebenso haftet die Leasingnehmerin im Falle der Vertragsauflösung der Bw. bis zum Ablauf der vereinbarten Grundmietzeit für den Ausfall des Mietentgeltes (Pkt. XI.d).

Zusammenfassend kann also davon ausgegangen werden, dass es sich beim streitgegenständlichen "Immobilienleasing-Mietvertrag" um einen Finanzierungsleasingvertrag handelt. Diese Beurteilung wird auch von der Bw. geteilt (vgl. Vorhaltbeantwortung vom 26. 6. 2003).

Die wirtschaftliche Zielsetzung des Leasingnehmers, sowie der gesamte Charakter des Leasinggeschäftes gibt zu einer besonderen Betrachtung Anlass. Ist doch das Finanzierungsleasing seitens des Leasingnehmers eine Art Investitionsvorgang, und ist doch weiters das Finanzierungsleasing als Finanzierungsalternative zum kreditfinanzierten Investment zu sehen. Der Leasinggeber will zwar wirtschaftlicher Eigentümer des Gegenstandes sein, gleichzeitig aber kein größeres Risiko eingehen als ein Kreditgeber. Auf Seiten des Leasingnehmers setzt dies voraus, dass er längerfristig an den Vertrag gebunden ist und er dazu noch unabhängig vom Schicksal der übergebenen Sache – gleich einen Käufer – zur Zahlung verpflichtet ist. Er zahlt mehr als die Anschaffungskosten und erwirbt dennoch kein Eigentum (Fischer-Czermak, Mobilienleasing, Rechtsnatur, Gewährleistung, Gefahrtragung, Wien 1995). Der Leasingnehmer hat weitgehend die Pflichten eines Käufers ist selbst aber nur zum Gebrauch berechtigt (Nitsche, ÖJZ 1974, 29 f). Auf ein solches Geschäft würde sich niemand einlassen – es sei denn, er kann mit weit größeren Vorteilen rechnen, wegen denen er diese Nachteile in Kauf nimmt. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht werden an Beweggründen vor allem die Liquiditätsvorteile, größere Flexibilität, sowie Bilanz- und steuerliche Vorteile genannt. Die steuerrechtlichen Vorteile kommen in der Regel nur zum Tragen, wenn das Leasingobjekt dem Leasinggeber zugerechnet wird.

Diese spezifische Ausprägung des Finanzierungsleasing ist zwar für sich allein noch nicht ausreichend, um wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer zu unterstellen. Das wirtschaftliche Eigentum wird in der Regel daher auch bei dieser Leasingart dem Leasinggeber als den zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet. Kommen allerdings noch zusätzliche Gestaltungen ins Spiel, die die wirtschaftliche Position des Leasingnehmers in einem qualifizierten Ausmaß stärken, so kann die Zurechnung des Leasinggutes in Richtung Leasingnehmer umschlagen (Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, S. 19f).

4) Zurechnungsregeln:

Das Steuerrecht enthält keine besonderen auf Leasing-Verhältnisse abgestimmte Tatbestände. Von Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sind aber für die einzelnen Vertragstypen des Finanzierungsleasing Regeln festgelegt worden, nach denen das Leasinggut steuerlich entweder dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Die Zurechnungsregeln orientieren sich an dem in § 24 BAO normierten Begriff des wirtschaftlichen Eigentums. Je nach Ausgestaltung des konkreten Leasingvertrages ist das wirtschaftliche Eigentum beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer gegeben. Zu beachten ist, dass die von der Finanzverwaltung erlassenen und nur zum Teil auf Entscheidungen der Höchstgerichte fundierenden Zurechnungsregeln nur für die Durchschnittsfälle, wie sie in den Formularverträgen zum Ausdruck kommen konzipiert sind, um mit schematisch handhabbaren Entscheidungshilfen die Beurteilungsschwierigkeiten bewältigen zu können. Sie dürfen jedoch nicht als abschließende Regelungen angesehen werden. So notwendig und wertvoll sie für die Praxis sein mögen, der Maßstab der hier vorzunehmenden Beurteilung kann sohin einzig und allein das positive Recht sein. Abweichende vertragliche Gestaltungen und komplexere Sachverhalte müssen daher mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eigenständig daraufhin beurteilt werden, wem das Leasinggut zuzurechnen ist (vgl. Margreiter in Egger-Krejci, Das Leasinggeschäft, S. 461).

Finanzierungsleasingverträge sind entweder Vollamortisationsverträge (Full-Pay-Out-Leasing), d.h. während der Mietdauer (=Grundmietzeit) hat der Leasingnehmer für die Investitionskosten und einen Gewinn des Leasinggebers aufzukommen, oder Teilamortisationsverträge (Non-Full-Pay-Out-Leasing oder Restwertleasing), d.h. während der Grundmietzeit hat der Leasingnehmer nicht die gesamten Aufwendungen des Leasinggebers abzudecken.

Der Vollamortisationsvertrag ist so gestaltet, dass der Leasinggeber bereits in der Grundmietzeit sämtliche Anschaffungs-, Finanzierungs- und sonstigen Nebenkosten samt Gewinnaufschlag, also seine gesamten Einnahmen erzielt, während bei Teilmortisationsverträgen der Leasingnehmer in der Grundmietzeit nicht die volle Amortisation zu leisten hat, sondern nur den im vorhinein festgelegten Prozentsatz. Der nicht amortisierte Teil der Investitionskosten – der sog. Restwert – wird üblicherweise im Leasingvertrag bereits festgelegt (Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, S. 22; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch²; § 6, Tz 22.1 u. 23.1; Kotschnigg, SWK 2002, S 425; Margreiter in Egger/Krejci, Das Leasinggeschäft, S. 455 ff).

Rechtssprechung und Verwaltungspraxis haben folgende Zurechnungsregeln entwickelt:

Beim **Vollamortisationsvertrag** wird das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggegenstand dem Leasingnehmer insbesondere in den folgenden vier Fallkonstruktionen zugerechnet (vgl. ua. Doralt, Einkommensteuer, Kommentar⁴, § 2 Tz 131 ff):

- 1) Die Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein.
Dies kann angenommen werden wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt. In diesem Falle wird davon ausgegangen, dass dem Leasingnehmer für beinahe die gesamte Nutzungsdauer die positiven und negativen Befugnisse eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommen (VwGH v. 5.12.1992, 2391/71; 17.10.1989, 88/14/0189; 21.10.1993, 92/15/0085; 29.6.1995, 93/15/0107, Stoll, aaO, Seite 89).
- 2) Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.
- 3) Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 % und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der Grundmietzeit das Optionsrecht, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern. In diesem Fall ist wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers deshalb gegeben, weil ein vernünftig denkender Steuerpflichtiger jedenfalls das Optionsrecht ausüben wird (VwGH v. 17.2.1999, 97/14/0059).
- 4) Das Leasinggut ist speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und kann nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden (Spezialleasing).

Beim **Teilamortisationsvertrag** wird das wirtschaftliche Eigentum insbesondere dann dem Leasingnehmer zugerechnet, wenn wie beim Vollamortisationsvertrag die Grundmietzeit und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer annähernd übereinstimmt, Spezialleasing vorliegt oder der Leasingnehmer sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung hat. (VwGH v. 17.10.1989, 88/14/0189; 21.10.1993, 92/15/0085). Dies kann u.a. angenommen werden, wenn der Leasinggeber vom Leasingnehmer verlangen kann, dass er am Ende der Grundmietzeit zum Restwert kauft (sog. Andienungsrecht des Leasinggebers) und der Leasingnehmer seinerseits eine Kaufrechte (Kaufoption) auf das Leasinggut hat (Der Leasinggeber wird vom Andienungsrecht Gebrauch machen, wenn der Verkehrswert unter dem Restwert liegt (Risiko der Wertminderung beim Leasingnehmer), hingegen wird der Leasingnehmer von seinem Kaufrecht Gebrauch machen, wenn der Verkehrswert über den Restwert liegt (Chance der Wertsteigerung beim Leasingnehmer)).

Beim Finanzierungsleasing von unbeweglichen Wirtschaftsgütern sind Grund und Boden sowie Gebäude jeweils getrennt zu beurteilen. Aufgrund der Nichtabnutzbarkeit von Grund und Boden kommen beim Immobilienleasing unterschiedliche Zurechnungsregeln zur Anwendung. Die Zurechnung des im Eigentum der Leasingnehmerin stehenden Grundstückes, an dem sie der Bw. ein Baurecht eingeräumt hat, steht im Streitfall nicht zur Diskussion, dieses Grundstück ist mangels Abnutzbarkeit der Leasingnehmerin als zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Die Zurechnung des Gebäudes ist grundsätzlich im Sinne der vorhin angeführten allgemeinen Kriterien zu beurteilen. Ist aber – wie im streitgegenständlichen Fall – der Leasingnehmer zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstückes auf dem sich das zu verliesende Gebäude befindet, so ist bei einem **Vollamortisationsvertrag** das Gebäude jedenfalls dem Leasingnehmer zuzurechnen, weil das nach den Wünschen des Leasingnehmers errichtete Gebäude und die kurze Ausfinanzierung auf die hohe Wahrscheinlichkeit des Erwerbes durch den Leasingnehmer hindeutet (vgl. Margreiter, Finanzierungsleasing, ecolex 1995, Heft 10; EStR 2000, Tz 144).

Bei einem **Teilamortisationsvertrag** ist hingegen weiter zu differenzieren.

Kann der Leasinggeber am Ende der Grundmietzeit nicht weiter über das Gebäude verfügen (fällt es somit zwangsläufig an den Grundstückseigentümer = Leasingnehmer), kommt es ebenfalls zur Zurechnung an den Leasingnehmer.

Ist die vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund und Boden erheblich länger als die Grundmietzeit des Teilamortisationsvertrages, die Miete für Grund und Boden angemessen und der Leasinggeber in der Lage, das Gebäude nach Ablauf der Grundmietdauer ohne weiteres an eine vom Leasingnehmer verschiedene Person zu verkaufen oder zu vermieten, so ist das Gebäude dem Leasinggeber zuzurechnen (vgl. Prodinger, Leasing in den Einkommensteuerrichtlinien, ÖStZ 2002/108; Quantschingg/Schuch, aaO. § 6, Tz. 24; Doralt, aaO. § 2 Tz. 139/1; Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, S. 39).

Vollamortisation:

Der gegenständliche Immobilienleasingvertrag sieht vor, dass in der Grundmietzeit durch die von der Leasingnehmerin zu leistenden Vorauszahlungen und Leasingraten (neben dem entsprechenden Gewinn- und Zinsanteil) ein Drittel der Investitionskosten amortisiert werden (Pkt. III 2 d u. 5 des Vertrages). Der kalkulatorische Restwert beträgt nach der vertraglichen Vereinbarung demnach zwei Drittel der Gesamtinvestitionskosten. Formalrechtlich kann daher der gegenständliche Leasingvertrag als Teilamortisationsvertrag angesehen werden. Auch die Bw. geht - wie sie in der Vorhaltbeantwortung von 26. Mai 2003 (siehe Seite 3 u. 30) und in der mündlichen Verhandlung ausführte, von einem "typischen Kommunalleasing mit teilamortisierter Immobilienfinanzierung" aus.

Berücksichtigt man jedoch, dass die Höhe der von der Leasingnehmerin innerhalb der Grundmietzeit von 10 Jahren zu leistenden Kautionen so bemessen wurde, dass sie bei Ablauf der Grundmietzeit der Höhe des Restwertes (zwei Drittel der Investitionskosten) entsprechen (Pkt. III.4 des Vertrages) und die Leasingnehmerin aufgrund des vereinbarten Andienungsrechtes über Aufforderung der Bw. verpflichtet ist, das Baurecht samt den damit verbundenen Schulgebäuden um den Restwert zu kaufen - wobei die geleisteten Kautionen lt. vertraglicher Vereinbarung mit dem Kaufpreis verrechnet werden, sodass die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit für den Erwerb des Leasinggutes keine Zahlungen mehr zu leisten hat - so liegt für die Bw. wirtschaftlich betrachtet, jedenfalls eine Vollamortisation vor. Diese Vertragsgestaltung in Kombination mit dem Andienungsrecht führt dazu, dass die Bw. bereits während der Grundmietzeit ihre sämtlichen Anschaffungs-, Finanzierungs- und sonstigen Nebenkosten samt Gewinnaufschlag erzielt, da die Leasingnehmerin das Leasingobjekt auf Verlangen der Bw. auch dann zum Restwert kaufen muss, wenn der Verkehrswert unter dem Restwert liegen sollte. Die Vollamortisation während der Grundmietzeit bleibt der Bw. im jeden Fall gesichert, zumal die Leasingnehmerin kraft

einseitigen Entschlusses der Bw. verpflichtet ist, das Schulgebäude zum Restwert zu erwerben. Das Investitionsrisiko trägt somit zur Gänze die Leasingnehmerin. Sie kann am Ende der Grundmietzeit nach der vertraglichen Gestaltung über die geleistete Kaution keine rechtliche und wirtschaftliche Verfügung treffen.

Formalrechtlich könnte die Bw. – wie von ihr mehrmals eingewendet worden ist - das Leasinggut zwar an einen Dritten verkaufen. In diesem Fall würde sie - wenn der Verkehrswert über den Restwert liegt, was im streitgegenständlichen Fall anzunehmen ist, da der Restwert nur nach den Sanierungskosten ermittelt worden ist - einen zusätzlichen Erlös erzielen. Wie unten noch näher zu zeigen sein sind, kann im strittigen Fall aber davon ausgegangen werden, dass die Leasingnehmerin auch nach Ablauf der Grundmietzeit das Leasingobjekt über einen nicht absehbaren Zeitraum dauerhaft nutzen wird und ein Verkauf des Baurechtes und des damit verbunden Gebäudekomplexes an einen Dritten so gut wie ausgeschlossen ist und damit die der Bw. eingeräumte zivilrechtliche Befugnis der Drittverwertung ihres wirtschaftlichen Kerns entleert ist.

Geht man von einem Vollamortisationsvertrag aus, so ist im Sinne der vorhin dargelegten speziellen Regel des Immobilienleasing das strittige Schulgebäude, das auf einem im zivilrechtlichen Eigentum der Leasingnehmerin befindlichen Grundstück steht und dieser im Wege des Finanzierungsleasing überlassen worden ist, jedenfalls der Leasingnehmerin zuzurechnen. Nach dieser Zurechnungsregel wäre daher allein aufgrund des Vorliegens einer Vollamortisation das Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Leasingnehmerin zuzurechnen.

Diese Zurechnungsregel spricht zwar von einem vom Leasinggeber auf dem Grundstück des Leasingnehmers errichteten Gebäude. Im streitgegenständlichen Fall sind hingegen nur Teile des Gebäudes (die Zubauten) von der Bw. errichtet worden, dies ist aber nicht entscheidungswesentlich, denn diese Zurechnungsregel nimmt nur auf den typischen Fall eines Baurechtes bezug, bei dem der Leasinggeber als Baurechtnehmer in der Regel auf einer (unbebauten) Liegenschaft des Baurechtgebers ein Gebäude errichtet und nicht den hier untypischen Fall, dass an einer bereits bebauten Liegenschaft ein Baurecht eingeräumt wird und der Baurechtnehmer dieses saniert. Entscheidend ist allein der Umstand, dass es sich – wie in diesem Fall - um ein auf dem Grundstück des Leasingnehmers befindliches Gebäude handelt, das vom Baurechtnehmer an den Leasingnehmer verliest wird und dass die von der Leasinggeberin getätigten Investitionskosten - seien es nun Errichtungs- oder Sanierungskosten - während der Grundmietzeit zur Gänze amortisiert werden.

Aber auch nach den allgemeinen Zurechnungsregeln ist bei einem Vollamortisationsvertrag bei dem die Grundmietzeit weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt, das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen. Bei dieser Zurechnungsregel ist das formelle Bestehen einer Kauf- oder Mietverlängerungsoption unerheblich, weil der Leasingnehmer für einen sehr kurzen Zeitraum die vollen Amortisationskosten bezahlt und daher anzunehmen ist, dass er den Gegenstand über die Grundmietzeit hinaus nutzen wird (Doralt, Einkommensteuergesetz⁴, § 2, Tz 134).

Selbst wenn die Nutzungsdauer eines Gebäudes nur annähernd ermittelt werden kann, so kann ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass die Nutzungsdauer des generalsanierten Gebäudes jedenfalls höher als 25 Jahre ist. Damit liegt aber die mit 10 Jahren festgelegte Grundmietzeit, jedenfalls unter 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Schulgebäudes. Das wirtschaftliche Eigentum am Schulgebäude wäre daher auch nach dieser Zurechnungsregel der Leasingnehmerin zuzurechnen.

Teilamortisation

Auch bei der Annahme eines Teilamortisations- bzw. Restwertleasingvertrages, ist für die Bw. nichts gewonnen.

Nach der oben angeführten Zurechnungsregel, ist ein vom Leasinggeber auf fremden Grund und Boden errichtetes Gebäude dem Leasinggeber zuzurechnen, wenn die vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund und Boden erheblich länger als die Grundmietzeit ist und der Leasinggeber in der Lage ist, das Gebäude nach Ablauf der Grundmietdauer ohne weiteres an eine vom Leasingnehmer verschiedene Person zu verkaufen oder zu vermieten. Weiters setzt die Zurechnung zum Leasinggeber die Angemessenheit der Miete für Grund und Boden voraus (vgl. Margreiter, Finanzierungsleasing, ecolex 1995, Heft 10; Quantschnigg/Schuch, aaO. § 6, Tz 24). Im strittigen Fall kann der Baurechtzins aber keineswegs als angemessen erachtet werden.

5) Baurechtzins

Nach dem Baurechtsvertrag ist das Baurecht der Bw. auf 65 Jahre befristet, die Grundmietzeit des Leasingvertrages beträgt hingegen nur 10 Jahre, eine Kaufoption am Baurecht und damit am Schulgebäude ist der Leasingnehmerin nicht eingeräumt worden. Nach der vertraglichen Gestaltung wäre die Bw. daher durchaus in der Lage, das Schulgebäude nach Ablauf der

Grundmietzeit an einen Dritten zu vermieten oder das Baurecht zu verkaufen, was grundsätzlich für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an die Bw. sprechen würde. Gegen die Zurechnung des Schulgebäudes an die Bw. spricht aber unter anderem der äußerst geringe Baurechtzins von lediglich 80.000 S jährlich.

Wäre von den Vertragsparteien – entsprechend der vertraglichen Gestaltung - auch nur im entferntesten in Betracht gezogen worden, dass nach Ablauf der Grundmietzeit die Bw. das Gebäude an einen Dritten vermieten oder das Baurecht veräußern könnte, so hätte die Leasingnehmerin als Baurechtgeberin nach wirtschaftlichen Maßstäben beurteilt, einen angemessenen Baurechtzins verlangen müssen, zumal ihr bei einer Drittverwertung nach Ablauf der Grundmietzeit die Nutzung der Liegenschaft bis zum Ablauf des Baurechtes entzogen worden wäre und sie außer dem Baurechtzins keinerlei Nutzen oder Ertrag aus der in ihren zivilrechtlichen Eigentum stehenden Liegenschaft ziehen hätte können. Begiebt sich die Leasingnehmerin der Liegenschaft samt den darauf befindlichen Gebäudekomplex, so müsste sich nach Ansicht des UFS ein angemessener Baurechtzins an einem ortsüblichen Mietzins orientieren. Ein jährlicher Mietzins von 80.000 S wäre in diesem Stadtteil, selbst wenn es sich um einen Altbau handelt, allenfalls für Büroräumlichkeiten oder eine Wohnung von höchstens 100 m² angemessen, aber keinesfalls für einen Gebäudekomplex mit einer Nutzfläche von damals rd. 7.200 m². Der für Schulzwecke verwendete Gebäudeteil (rd. 5.500 m²), mag zwar nicht mehr den Erfordernissen eines modernen Schulbetriebes entsprochen haben, war aber noch durchaus von erheblichen Wert, so blieben die tragenden Gebäudeteile und die Fassade weitgehend unverändert auch wurden noch wenige Jahre vor der Sanierung sämtliche Fenster des Schulgebäudes erneuert. Aber selbst wenn man nur den nackten Grund und Boden bewerten würde, wäre ein Quadratmeterpreis von rd. 20.000 S anzusetzen, zumal in diesem Stadtteil bereits damals Liegenschaften mit abbruchreifen Gebäuden nicht unter 25.000 S/m² verkauft worden sind. Würde man eine Verzinsung des Grundstückes von lediglich 2% ansetzen, so ergebe sich bei der Grundstücksfläche von 5.000 m² ein Baurechtzins von 2 Mio. S. Dass die Vertragsparteien dem nicht wertgesicherten Baurechtzins keine wesentliche Bedeutung beigemessen haben, geht auch aus einer Stellungnahme der Bw. vom 7. November 2000 im Zuge der Betriebsführung hervor, in der sie zu dem vom Prüfer als zu niedrig erachteten Baurechtzins Bezug nimmt. Die Bw. führt darin aus, die Verrechnung eines Bauzinses sei grundsätzlich entbehrliech, solange der Grundeigentümer gleichzeitig Nutzer des vom Baurechtberechtigten errichteten Gebäudes ist. Diese Beträge würden vom Grundeigentümer für die zur Verfügung Stellung seines Grundstückes

vorgeschrieben. Wenn dieser aber seine eigene Liegenschaft aber weiter zB im Rahmen eines Leasingvertrages nutzen könnte, ergebe sich keine wirtschaftliche Veranlassung für derartige Zahlungen. Diese Zahlungen müssten vom Leasinggeber wiederum weiterverrechnet werden, sodass im Ergebnis zwei sich aufhebende Zahlungsströme zwischen ihm und dem Grundeigentümer/Leasingnehmer die Folge wären. Auch in der mündlichen Verhandlung wurde von den Vertretern der Bw. betont, der Baurechtzins sei für den Leasinggeber nur eine Verrechnungsgröße, ein Durchlaufposten. Verlange der Leasingnehmer einen höheren Baurechtzins, so müsste der Leasinggeber im Gegenzug höhere Leasingraten verlangen, denn wirtschaftlich müsste der Kostenfaktor "Baurechtzins" an den Leasingnehmer wieder überwälzt werden. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich somit um ein Nullsummenspiel.

Diese Betrachtungsweise geht offensichtlich von der Annahme aus, dass das Gebäude nach Ablauf der Grundmietzeit wieder an den Grundeigentümer rückübertragen wird, denn nur in diesem Fall kann der Baurechtzins als Verrechnungsosten angesehen werden. Wird das Gebäude aber nach Ablauf der Grundmietzeit nicht mehr vom Grundeigentümer genutzt, weil der Leasinggeber das Gebäude einen Dritten zur Nutzung überlässt, was im gegenständlichen Fall nach der formalen vertraglichen Gestaltung nicht ausgeschlossen ist, so erhält der Baurechtzins ein entscheidendes wirtschaftliches Gewicht, schließlich handelt es sich dabei ja um jenes Entgelt, das der Leasinggeber für die Überlassung der Liegenschaft erhält.

Wäre der Leasingnehmerin nicht bereits bei Vertragsabschluß die weitere Nutzung des Schulgebäudes zugesichert worden, so wäre es gegen jede wirtschaftliche Vernunft, wenn sich die Stadt B. im innerstädtischen Bereich auf 65 Jahre um einen (nicht wertgesicherten) Bauzins von nur 80.000 S jährlich einer bebauten Liegenschaft mit einer Nutzfläche von über 7.000 m² begiebt, die von ihr nicht nur während der Grundmietzeit, sondern auf unabsehbare Zeit als Schulgebäude benötigt wird. Auch wenn sich in den gegenständlichen Verträgen keine förmliche Vertragsklausel findet (z.B. in Form einer Kaufoption), die die Nutzung des Schulgebäudes durch die Leasingnehmerin über die bedingte Grundmietzeit hinaus sicherstellt, so ist nach Ansicht des UFS allein schon auf Grund des niedrigen Baurechtzinses erkennbar, dass sich die Vertragsparteien auch ohne schriftliche Vereinbarung im Leasingvertrag bereits zu Beginn des Vertragsverhältnisses dafür ausgesprochen haben, dass das Gebäude auch nach Ablauf der Grundmietzeit jedenfalls bei der Leasingnehmerin verbleiben soll. Auf eine Kaufoption oder eine sonstige ausdrückliche Vereinbarung auf Rückübertragung des Schulgebäudes im Leasingvertrag dürfte wohl deshalb verzichtet worden sein, um die Zurechnung des Leasinggutes an die Bw. nicht zu gefährden. Für die Zurechnung des streitgegenständlichen Schulgebäudes zum Vermögen des Leasinggebers oder

Leasingnehmers ist aber nicht allein auf die zivilrechtliche Gestaltung des Leasingvertrages abzustellen, die – wie in der Regel bei allen Leasingverträgen – für eine Zurechnung zum Vermögen des Leasinggebers sprechen, sondern es ist nach wirtschaftlichen Kriterien zu prüfen, ob besondere Vereinbarungen, Gestaltungen und Vorgangsweisen insgesamt ein deutliches, von vornherein klar erkennbares Bild vom wirtschaftlichen Eigentum der Leasingnehmers am Leasinggegenstand vermitteln.

Der UFS findet kaum eine außersteuerliche, wirtschaftlich sinnvolle Erklärung dafür, warum die Leasingnehmerin zur Durchführung von Sanierungsarbeiten an ihrer bebauten Liegenschaft ein Baurecht einräumt, um es nach durchgeführten Sanierungsarbeiten vom Baurechtnehmer wieder zurückzumieten, wobei sie sich gleichzeitig verpflichtet, innerhalb von nur 10 Jahren in Form von Vorauszahlungen, Mieten und Kautionen die gesamten Bau- und Finanzierungskosten zu tragen, ohne einen Rechtsanspruch auf Rückübertragung zu haben. Derartige Leistungen werden im Wirtschaftsleben in der Regel in Form eines Auftragsverhältnisses und nicht in der von der Bw. konstruierten Form durchgeführt.

Unter Bedachtnahme auf diesen wirtschaftlichen Aspekte steht nach Ansicht des UFS außer Zweifel, dass die Bw. von ihrem Andienungsrecht Gebrauch machen und die Leasingnehmerin das Baurecht samt dem Gebäude erwerben wird. Würde die Bw. das Gebäude einem Dritten zur Nutzung überlassen, wäre dies eine gräßliche Benachteiligung der Leasingnehmerin. Es kann daher ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass die Leasingpartner – auch wenn im Leasingvertrag keine entsprechende Klausel aufgenommen worden ist – bereits bei Vertragsabschluss von einer Rückübertragung des Baurechtes ausgegangen sind, anders ist der niedrige Bauzins nicht erklärbar.

6) Vereinbarung mit der Republik Österreich

Aber nicht nur der geringe Baurechtzins, sondern auch die vertragliche Vereinbarung mit der Republik Österreich lässt zweifelsfrei erkennen, dass die Vertragsparteien bereits bei Begründung des Leasingverhältnisses nach Ende der Grundmietzeit eine Veräußerung des Baurechtes oder eine Vermietung des Gebäudes an einen Dritten ausgeschlossen haben.

Wie bereits eingangs dargestellt, hatte sich die Republik Österreich als Schulbetreiber gegenüber der Leasingnehmerin verpflichtet, ihr sämtliche Investitions- und Finanzierungskosten aus der Generalsanierung des Schulgebäudes in 10 Jahresraten zu ersetzen, sodass die Leasingnehmerin aus dem Leasingvertrag nicht finanziell belastet werden sollte. Gleichzeitig wurde in der Zusatzvereinbarung bekräftigt, dass nach Ausfinanzierung

dieser Investition nach 10 Jahren, die Republik Österreich entsprechend der Vereinbarung vom 30. Juli bzw. 22. November 1962 das Schulgebäude wieder unentgeltlich benutzen darf.

Wäre nicht schon zu Beginn des Leasingverhältnisses gesichert gewesen, dass auch nach Ablauf der Grundmietzeit das Schulgebäude in den Händen der Leasingnehmerin bleibt, wäre einerseits die Republik Österreich wohl kaum bereit gewesen, innerhalb von nur 10 Jahren die gesamten Investitions- und Finanzierungskosten zu tragen und andererseits hätte die Leasingnehmerin der Republik Österreich nicht die Zusicherung geben können, dass sie nach der Ausfinanzierung der Investition, die mit Ende der Grundmietzeit gegeben sein sollte, das Schulgebäude - so wie vor der Sanierung - wiederum unentgeltlich nützen könne (vgl. Pkt. VI des Nachtrages vom 17. August 1989 zur Vereinbarung aus dem Jahr 1962). Bei dieser vertraglichen Gestaltung scheint es evident, dass die Rückübertragung des Baurechtes oder zumindest eine unentgeltliche Nutzung des Gebäudes und damit der Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums bei der Leasingnehmerin als zivilrechtliche Eigentümerin geradezu die Grundvoraussetzung für sämtliche im Zusammenhang mit diesem Leasinggeschäft abgeschlossenen Verträge bildete. Bei einer anderen Disposition der Leasinggeberin über das Leasinggut, hätte die Leasingnehmerin ihre gegenüber der Republik Österreich eingegangenen vertragliche Verpflichtung (ihr das Schulgebäude nach Ablauf der Grundmietzeit weiterhin unentgeltlich zur Verfügung zu stellen) nicht erfüllen können. Diese vertragliche Gestaltung lässt zwingend nur den Schluss zu, dass die Übernahme des Schulgebäudes durch die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit bereits von Anfang an bedungen war.

Nach Ansicht des UFS ist das Leasinggut nicht nur dann dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn die Nichtausübung einer Kaufoption des Leasingnehmers gegen jede Vernunft ist (VwGH 29.6.1995, 93/15/0107; 17.2.1999, Zl. 97/14/0059), sondern auch wenn – wenn wie im gegenständlichen Fall – die Nichtvereinbarung der Rückübertragung des eingeräumten Baurechtes oder eine entsprechende Option darauf, gegen jede Vernunft ist (vgl. Mayr, Leasing – Zurechnung nach Optionsrecht? ÖStZ, 2000/504). Jeder wirtschaftlich vernünftig denkende Leasingnehmer, hätte die gegenständlichen Verträge nicht abgeschlossen, wenn ihm von der Bw. die Rückübertragung des Schulgebäudes nicht zugesichert worden wäre.

Dass bereits bei Vertragsabschluss zwischen den Vertragsparteien Konsens über die Rückübertragung des Baurechtes und damit des Gebäudes nach Ende der Grundmietzeit bestanden haben muss, ergibt sich nicht zuletzt auch aus dem unter Pkt. IV der Niederschrift protokollierten Beschluss des Gemeinderates der Leasingnehmerin vom 14. Dezember 1988, wonach die Leasingnehmerin mit der nach Ablauf der Grundmietzeit anfallenden

Grunderwerbsteuer nur insoweit nicht belastet werden dürfe, als ein neuer Finanzausgleich eine Änderung in der Verteilung der Erträge der Grunderwerbsteuer zwischen den einzelnen Gebietskörperschaften bringen sollte. Dieser Beschluss lässt erkennen, dass auch der Gemeinderat bereits bei Abschluss der Verträge von der Rückübertragung des Baurechtes ausgegangen ist, denn nur in diesem Fall würde für die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit Grunderwerbsteuer anfallen. Der Gemeinderat nahm es bereits als gegeben an, dass nach Ablauf der Grundmietzeit für die Leasingnehmerin Grunderwerbsteuer anfällt und es somit zu einer Rückübertragung des Gebäudes kommt.

Es wäre auch völlig unverständlich und geradezu absurd, dass sich die Leasingnehmerin zur Durchführung der Sanierung ihres Schulgebäudes verpflichtet, der Bw. das Gebäude zu übertragen und ihr für deren Nutzung innerhalb von nur 10 Jahren die gesamten Investitions- und Finanzierungskosten zu ersetzen ohne sich die weitere Nutzung des Gebäudes zu sichern. Daher ist die Rückübertragung des Schulgebäudes nach Ablauf der Grundmietzeit, von der auch der Gemeinderat der Leasingnehmerin bei Abschluss der Verträge ausgegangen ist, die einzige logische und wirtschaftlich rationale Art der Geschäftsabwicklung.

7) Spezialleasing

Der Prüfer vertrat die Ansicht, eine Verwertung und Nutzung des Schulgebäudes sei aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen nur bei der Leasingnehmerin möglich. Er begründete dies im wesentlichen mit der bestehenden Widmung des Gebäudes als Schule, dem Vorkaufsrecht der Leasingnehmerin, sowie dem Umstand, dass die Leasingnehmerin das Schulgebäude unbedingt benötige und bei einer Drittverwertung durch die Bw. ein neues Schulgebäude errichten müsste.

Die Bw. hielt dem entgegen, dass eine Verwertung des Schulgebäudes an andere Körperschaften genauso möglich wäre, zu denken wäre an eine Vermietung an das Land C.I (Hauptschule) oder an den Bund (Fachhochschule, Universität). Auch Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, aaO, Seite 41, würden bei einem Schul- oder Amtsgebäude, einem Kindergarten usw. als Leasingobjekt kein Spezialleasing annehmen.

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen ist das Leasinggut unter anderem dann dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn das Leasinggut so auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist, dass seine anderweitige Verwertung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre (vgl. VwGH v. 17.8.1994, 91/15/0083, 21.10.1993, 92/15/0085 mwA). Kein Spezialleasing liegt vor,

wenn das Leasinggut zwar auf die speziellen Bedürfnisse eines Leasingnehmers zugeschnitten ist, aber durch – wirtschaftlich vernünftige – Umrüstung den Bedürfnissen anderer Leasingnehmer angepasst werden kann. Als Beispiele werden in der Literatur Schulgebäude, Amtsgebäude, Kindergärten, Alters- und Pflegeheime genannt, die nach ihrer Größe und Ausgestaltung wirtschaftlich sinnvoll zu einem Bürogebäude umgerüstet werden können (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, Tz 25.6 zu § 6,).

Der UFS teilt die Ansicht der Bw., wonach allein der Umstand, dass es sich beim Leasingobjekt um ein Schulgebäude handelt, nicht zu einer Änderung der Zurechnung führt, soweit eine andere Verwertung des Gebäudes möglich und sinnvoll ist.

Im strittigen Fall ist der Bw. aber auf Grund der vertraglichen Gestaltung ein Umbau des Gebäudes zu anderen Zwecken als zur Nutzung durch das Bundesrealgymnasium A. nicht gestattet. Nach Pkt. IV des Baurechtvertrages vom 30. Dezember 1988 erfolgte die Bestellung des Baurechtes nur zum Zwecke der im Baubescheid vom 20. August 1986 vorgesehenen Generalsanierung und Errichtung von Zubauten. Andere Baumaßnahmen sind der Bw. nur soweit gestattet, soweit sie mit dem Bundesrealgymnasium A. in Verbindung stehen.

Aufgrund dieser Einschränkung im Baurechtsvertrag ist für die Bw. eine Verwertung des Schulgebäudes an einen Dritten zwar nicht gänzlich ausgeschlossen, aber doch wesentlich erschwert. Selbst wenn die Bw. einen Interessenten für das Schulgebäude finden sollte, so erscheint es naheliegend, dass auch in diesem Fall bauliche Adaptierungen erforderlich sein dürften, zumal der gesamte bauliche Komplex sowohl bezüglich des Ausmaßes der Nutzfläche als auch bezüglich der räumlichen Gestaltung und Anordnung an die speziellen Bedürfnisse und Besonderheiten dieser Schule angepasst worden ist. Gemessen an der Vertragslage erscheint es daher äußerst unwahrscheinlich, dass das Schulgebäude an einen Dritten veräußert oder vermietet wird.

Auch wenn diese bauliche Anpassung des Schulgebäudes an die konkreten Bedürfnisse des Bundesrealgymnasium A. und das der Bw auferlegte Verbot von baulichen Veränderungen nicht eine Form des Spezialleasing darstellt, die für sich allein eine Zurechnung des Schulgebäudes an die Leasingnehmerin zu tragen vermag, so handelt es sich zumindest um ein weiteres Indiz das den Schluss nahelegt, wonach die Vertragsparteien bereits bei Beginn des Leasingverhältnisses davon ausgegangen sind, dass das Schulgebäude auch nach Ablauf der Grundmietzeit in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Leasingnehmer verbleiben soll.

8) Beurteilung der Mietvorauszahlung und Kautionen:

Unter einer Mietvorauszahlung versteht man eine Vorleistung wie eine erhöhte erste Leasingrate oder einen Einmalbetrag, der anlässlich des Abschlusses des Leasingvertrages geleistet wird und in weiterer Folge mit den Leasingraten verrechnet wird. Derartige Vorleistungen können auch bei Leasingverträgen, die nach den allgemeinen Zurechnungsregeln eine Zurechnung beim Leasinggeber zur Folge hätten, zu einer Zurechnung beim Leasingnehmer führen. Übersteigen die Vorausleistungen 30 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggutes, kann das Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers von Anfang an anzeigen, insbesondere, wenn ein Gebäude auf Grund und Boden des Leasingnehmers errichtet wird (Margreiter in Egger/Krejci, Das Leasinggeschäft, S. 480 f.).

Kautionszahlungen sind hingegen Leistungen, die der Leasingnehmer während der Grundmietzeit zusätzlich zum eigentlichen Leasingentgelt etwa zur Sicherung des Mietentgeltes, der ordnungsgemäßen Instandhaltung sowie zur Sicherung der Unterlassung baulicher Veränderungen entweder als Einmalzahlung oder laufend zu den Leasingzahlungen zu entrichten hat (vgl. Hofmeister in Egger/Krejci, aaO, 345). Die Kautionszahlungen können bei entsprechender Vertragsgestaltung die Höhe des kalkulierten Restwertes erreichen. Die vom Leasingnehmer aufgewendeten Zahlungen können dann gleich hoch sein wie die Leasingraten eines Vollamortisationsvertrages. Am Ende der Grundmietzeit hat der Leasingnehmer in der Regel die Möglichkeit, das Leasinggut gegen Rückgewährung der Kautionszahlungen zurückzugeben oder gegen ein Entgelt in Höhe der Kautionszahlungen zu erwerben.

Kautionsleasing ist besonders häufig beim hier gegenständlichen Kommunalleasing anzutreffen, da bei dieser Leasingform die Tendenz in Erscheinung tritt, die Leasingraten durch entsprechende Gestaltungen niedrig zu halten. Dies erklärt sich aus dem Umstand, dass die öffentliche Hand – in ihrem hoheitlichen Bereich – zumeist als Letztverbraucher auftritt. Sie hat daher keinen Vorsteuerabzug, sondern muss die an sie verrechnete Umsatzsteuer als echten Kostenfaktor tragen. Auch aus ertragsteuerlicher Sicht hat eine Gebietskörperschaft – im Gegensatz zu einem privaten Unternehmen – kein Interesse an hohen aufwandswirksamen Leasingraten, da ihr diese aufgrund der Ertragsteuerbefreiung keinen zusätzlichen steuerlichen Vorteile verschaffen. Niedrige Leasingraten entsprechen aber auch dem Interesse des Leasinggebers, die daran interessiert sein wird, die Zahlungen der Leasingnehmerin möglichst nicht als ertragswirksame und damit gewinnerhöhende Leasingraten auszuweisen.

Das Kautionsleasing unterliegt grundsätzlich den allgemeinen Zurechnungsregeln. Dies gilt prinzipiell sowohl für Kautionszahlungen, die – wie im gegenständlichen Fall – neben den Leasingraten (also laufend) bezahlt werden, wie auch für Einmalkautionszahlungen am Beginn des

Leasingvertrages. In keinen der beiden Fälle gilt die etwa für Vorleistungen vorgesehene Grenze von 30%. Dies schließt aber nicht aus, dass Kautionsleasing bei extremer Gestaltung zu einer Zurechnung beim Leasingnehmer führen kann.

Eine extreme Gestaltung kann angenommen werden, wenn eine zu Beginn des Leasingvertrages bezahlte Kaution den gesamten vereinbarten Restwert abdeckt, bzw. wenn die Kaution am Ende der Grundmietzeit jedenfalls gegen Übertragung des (zivilrechtlichen) Eigentums am Leasinggut eingezogen wird (vgl. Margreiter in Egger-Krejci, aaO, S. 480).

Kommt es wie im gegenständlichen Fall zu einer Kombination von Mietvorauszahlungen und Kautioen, so vertritt die Verwaltungspraxis dazu die Ansicht, dass das Leasinggut jedenfalls dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, wenn er während der Grundmietzeit mehr als 75% der Herstellungskosten (ohne Umsatzsteuer) an Eigenmitteln erbringt. Zu diesen Leistungen zählen Mietvorauszahlungen, Kautioen (Einmalkautioen oder laufende Kautionszahlungen), Darlehen, sowie Zahlungen in welcher Bezeichnung auch immer.

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 17.8.1994, 91/15/0083, indem er zu entscheiden hatte, ob ein von der Leasinggeberin auf einer der Leasingnehmerin (Marktgemeinde) gehörenden Liegenschaft auf Grundlage eines Baurechtes errichtetes und in Form eines Kommunalleasing der Leasingnehmerin zur Nutzung überlassenes Gemeindezentrum, dem Vermögen der Leasinggeberin oder der Leasingnehmerin zuzurechnen ist, ausgesprochen, dass die von der Leasingnehmerin erbrachten Vorleistungen von 81,84% der Herstellungskosten, eine solche wirtschaftliche Bindung der Leasingnehmerin an das Gemeindezentrum bewirken, dass es bereits ab Beginn des Leasingvertrages der Leasingnehmerin zuzurechnen ist.

Im Streitfall leistete die Leasingnehmerin entsprechend Pkt. III.5. des Leasingvertrages eine Mietvorauszahlung von 38.527.330 S das entspricht rd. 25% Gesamtinvestitionssumme von 154.317.846 S. Nach Pkt. III.4. des Leasingvertrages hatte die Leasingnehmerin zudem zur Sicherung des Mietentgeltes, der Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen, neben der Miete eine jährliche Kaution in Höhe von 6,66667% der Gesamtinvestitionskosten zu leisten. Die Kautionshöhe entsprach bei einer Grundmietzeit von 10 Jahren somit 66,67% bzw. zwei Dritteln der Gesamtinvestitionskosten.

Nach der vertraglichen Vereinbarung hatte die Leasingnehmerin somit Eigenmittel von insgesamt 91,67% der Gesamtinvestitionskosten zu leisten. Dies ist weit mehr als von der

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis als Höchstmaß anerkannt wird, bei der noch bei Zutreffen der übrigen Zurechnungskriterien eine Zurechnung des Leasinggutes an den Leasinggeber erfolgen kann. Diese Vertragsgestaltung führt daher zu der von der Lehre und Rechtsprechung angesprochenen "extremen Gestaltung" des Kautionsleasing, die eine Zurechnung des Leasinggutes beim Leasingnehmer nach sich zieht, zumal die vereinbarten Eigenmittel der Leasingnehmerin nicht nur den kalkulatorischen Restwert von 66,67% der Investitionskosten, sondern auch einen erheblichen Teil des Gewinnanteiles der Bw. abdecken.

Die Bw. wendet dazu ein, das Leasinggeschäft sei nicht nach den vertraglich vereinbarten, sondern nach den tatsächlich geleisteten Mieter-Eigenmittel zu beurteilen. Tatsächlich seien erlasskonform nur 75% Mietereigenmittel geleistet worden.

Wie bereits eingangs ausgeführt, hat die Bw. im Zuge des Prüfungsverfahrens einen Aktenvermerk vom 21. April 1995 vorgelegt, indem festgehalten wurde, dass die Leasingnehmerin im Sinne des Kommunalleasingerlasses des BMF vom 29. Juni 1990, die vereinbarten Kautionszahlungen nur so lange zu leisten verpflichtet ist, als dadurch insgesamt die von der Leasingnehmerin eingebrachten Eigenmittel (Mietvorauszahlungen und Kautioen) den Betrag von 75% der Gesamtinvestitionskosten nicht überscheiten. Entsprechend diesem Aktenvermerk wurden der Leasingnehmerin ab Erreichen des Eigenmittelanteiles von 75% im Jahr 2000, keine Kautionszahlungen mehr vorgeschrieben.

Vorausgeschickt wird, dass die Bw. aus Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche ableiten kann (vgl. u.a. VwGH 28.10.1993, 90/14/0029; 17.8.1994, 91/15/0083). Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei den von der Finanzverwaltung erlassenen Zurechnungsregeln nur um schematisch handhabbare Entscheidungshilfen, die hinsichtlich der Vorleistungen (Mietvorauszahlungen) bzw. hinsichtlich der Kaution zur Lösungen der Frage, ob ein Leasinggut der Leasinggeberin oder der Leasingnehmerin zuzurechnen ist, als grobe Richtschnur starre Prozentsätze festlegt hat (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083). Die entscheidende Frage, ob bereits bei Begründung des Leasingverhältnisses aufgrund der getroffenen Vereinbarungen, den tatsächlichen Gestaltungen und Vorgangsweisen mit der notwendigen Sicherheit gesagt werden kann, dass das Leasinggut von Anfang an im wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers steht, kann - unter Berücksichtigung aller wesentlichen Aspekte – nur in freier Beweiswürdigung beurteilt werden.

Wie bereits ausgeführt, ist bei Leasingverträgen die Entscheidung, ob der Leasinggegenstand dem Leasinggeber oder Leasingnehmer zuzurechnen ist, bereits bei Begründung dieser Rechtsgeschäfte zu treffen. Die Zuordnung des Leasinggutes zum Vermögen des Leasingnehmers ist geboten, wenn Anhaltspunkte in großer Zahl und von großen Gewicht die zwingende Überzeugung vermitteln, dass der Leasingnehmer kraft seiner wirtschaftlichen und vertraglichen bedungen Position auf Dauer die Sachherrschaft über das Leasinggut ausüben wird (Stoll, aaO, Seite 106).

Der vereinbarte hohe Eigenmittelanteil von über 90 % der Gesamtinvestitionskosten, war für den UFS nur einer der Anhaltspunkte, die ihm in der Überzeugung bestärkten, dass die Vertragsparteien bereits bei Abschluss der Verträge davon ausgegangen sind, dass der Leasingnehmerin die Sachherrschaft über das gegenständliche Schulgebäude auf Dauer zukommen soll. Allein der Umstand, dass die Bw. in der Folge den von der Leasingnehmerin zu entrichtenden Eigenmittelanteil erlasskonform von 91% auf 75% herabgesetzt hat, um eine steuerliche Zurechnung zum Vermögen der Bw. nicht zu gefährden, ist nicht von solch wirtschaftlichem Gewicht, der in Anbetracht der insgesamt getroffenen Vereinbarungen und tatsächlichen Gestaltungen die Annahme rechtfertigen würde, die Vertragsparteien seien von ihren von vornherein vorgezeichneten Entschluss, der Leasingnehmerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf Dauer, also über die bedungene Grundmietzeit hinaus zu verschaffen, abgegangen. Diese nur graduelle Verminderung des Eigenmittelanteiles der Leasingnehmerin vermag die vorgegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht grundlegend zu ändern.

9) Restwert

Auch kann im gegebenen Fall angenommen werden, dass der Schätzwert des Gebäudes nach Ablauf der Grundmietzeit wesentlich höher sein wird als der Buchwert. Bei Immobilien kann der Buchwert nicht den Schätzwert ersetzen, weil schon die Baukosten erfahrungsgemäß höher steigen als das Gebäude durch die AfA an Wert verliert (vgl. Doralt, VwGH zum Leasing – eine Weichenstellung?, RdW 1996, S 80). Die Vertragsparteien haben für das sanierte Gebäude nur eine Nutzungsdauer von 30 Jahren angenommen und kommen so nach Ablauf von 10 Jahren zu einem Restwert des Gebäudes von 2/3 der Investitionskosten. Nach Ansicht des UFS scheint es vertretbar für ein generalsaniertes Gebäude eine annähernd gleich lange Nutzungsdauer wie für ein neu errichtetes Gebäude anzusetzen. Nach den anerkannten

Erfahrungssätzen in der Fachliteratur (vgl. Ross-Brachmann-Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, Theodor Oppermann Verlag, S 132-134) ist für Schulgebäude (Grund-, Haupt-, Real- und Fachschulen) eine Nutzungsdauer von 80 bis 100 Jahren anzusetzen. Jedenfalls kann angenommen werden, dass auch nach Ablauf der nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten angesetzten Nutzungsdauer von 30 Jahren dem Gebäude ein noch erheblicher Wert zukommt und daher auch der tatsächliche Restwert nach 10 Jahren höher sein wird als der Buchwert. Zudem wurden von der Bw. zur Ermittlung des Restwertes nur die Sanierungskosten herangezogen, der Wert des Altgebäudes blieb hingegen außer Betracht, sodass ohne Bedenken davon ausgegangen werden kann, dass nach Ablauf der Grundmietzeit der tatsächliche Gebäudewert höher sein wird, als der von der Bw. angenommene Restwert. Die Leasingnehmerin wäre daher jedenfalls benachteiligt, wenn die Bw. der Leasingnehmerin das Gebäude nicht entsprechend dem vereinbarten Andienungsrecht zum Kauf anbieten würde.

10) unverzinsliche Kautionen:

Einen weiteren Grund für die Zurechnung des Gebäudes zum Vermögen der Leasingnehmerin sah der Prüfer in der vertraglichen Vereinbarung wonach die von der Leasingnehmerin zu leistenden Kautionen unverzinslich seien (vgl. Pkt. III 4 des Leasingvertrages).

Bei den von der Leasingnehmerin in den Jahren 1992 – 2000 geleisteten Kautionen von 77.211.055 S würde sich für die Leasingnehmerin unter Zugrundelegung des von der Bw. für die Leasingraten herangezogenen Zinssatzes (0,265% über der Sekundärmarktrendite), bei einer Zinseszinsberechnung bis zum Ablauf der Grundmietzeit ein Zinsverlust von rd. 30 Mio. S ergeben. Wie bereits der Prüfer zum Ausdruck gebracht hat, wäre es wirtschaftlich nicht einsichtig, warum die Leasingnehmerin auf die Zinsen aus den geleisteten Kautionen verzichten sollte.

Kautionen in der Höhe von zwei Dritteln bzw. der Hälfte der Neubaukosten des vermieteten Gebäudes gibt es üblicherweise bei einem Mietverhältnis nicht, zudem genießt die Leasingnehmerin bei der Bw. – wie sie in einer Stellungnahme vom 14. August 2003 selbst ausführt - ausgezeichnete Bonität. Auch können Kautionen in dieser Größenordnung nicht wie es die vertragliche Vereinbarung im Leasingvertrag Glauben machen will, mit der Sicherung des Mietentgeltes oder der Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung begründet werden. Die von der Leasingnehmerin tatsächlich geleisteten Kautionen von rd. 77,2 Mio. S sind höher als die insgesamt in der Grundmietzeit vorgeschriebenen Mieten von rd.

57,3 Mio. S (ohne Mietvorauszahlungen und USt). Allein daraus ist ersichtlich, dass der vorgegebene Sicherungszweck die Höhe der Kautionen nicht zu rechtfertigen vermag. Zudem dienen der Bw. die von der Leasingnehmerin zu Beginn des Mietverhältnisses geleisteten Mietvorauszahlungen von 38,5 Mio. S, die bei einer vorzeitigen Auflösung des Leasingverhältnisses zugunsten der Bw. verfallen würden, zusätzlich der Sicherung ihrer Ansprüche.

Wie aus den vorliegenden Mietvorschreibungen zu entnehmen ist, wurden die Leasingraten von der Bw. wie folgt ermittelt:

	1992-06-15			1995-06-15		
Gesamtinvestitionskosten:	154.317.845,50			154.317.845,50		
Mietvorauszahlungen:	-31.663.192,71			-38.527.329,54		
Finanzierungsbedarf (Mietberechnungsbasis):	122.654.652,79			115.790.515,96		
kalkulatorischer Restwert (66,67% d. Gesamtkosten):	102.878.568,81			102.878.568,81		
	1992-06-15	1993-06-15	1994-06-15	1995-06-15	1996-06-15	1997-06-15
Kapitalrest:	122.654.652,79	116.282.598,03	107.454.231,33	97.277.754,96	80.344.904,09	69.500.287,83
Finanzierungssockel:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sondervorauszahlung (Sondertilgung):				6.864.136,83		
Tilgung:	6.372.054,76	8.828.366,70	10.176.476,37	10.068.714,04	10.844.616,26	11.853.969,22
Zinsen:	7.448.597,01	8.418.073,43	6.257.633,36	5.256.208,68	4.394.628,61	3.069.923,00
Leasingrate (inkl. Kautionen):	13.820.651,77	17.246.440,13	16.434.109,73	15.324.922,72	15.239.244,87	14.923.892,22
- Kaution:	-6.628.546,81	-8.372.901,23	-8.372.901,23	-8.372.901,23	-8.372.901,23	-12.049.616,09
+ Mietvorauszahlung:	2.375.000,00	3.000.000,00	3.000.000,00	3.000.000,00	3.000.000,00	4.282.880,07
Netto Leasingrate:	9.567.104,96	11.873.538,90	11.061.208,50	9.952.021,49	9.866.343,64	7.157.156,20
USt:(bis 94 10%, ab 95 20%)	956.710,50	1.187.353,89	1.106.120,85	1.990.404,30	1.973.268,73	1.431.431,24
Brutto Leasingrate:	10.523.815,46	13.060.892,79	12.167.329,35	11.942.425,79	11.839.612,37	8.588.587,44
+ Kaution:	6.628.546,81	8.372.901,23	8.372.901,23	8.372.901,23	8.372.901,23	12.049.616,09
- Mietvorauszahlung:	-2.375.000,00	-3.000.000,00	-3.000.000,00	-3.000.000,00	-3.000.000,00	-4.282.880,07
Zahlungssumme:	14.777.362,27	18.433.794,02	17.540.230,58	17.315.327,02	17.212.513,60	16.355.323,46
	1998-06-15	1999-06-15	2000-06-15	2001-06-15	2002-06-15	Summe
Kapitalrest:	57.646.318,61	45.000.389,00	31.649.707,32	29.010.753,37	26.259.820,00	
Finanzierungssockel:	0,00	0,00	25.667.514,22	25.667.514,22	25.667.514,22	
Tilgung:	12.645.929,61	13.350.681,68	2.638.953,95	2.750.933,37	2.897.407,79	92.428.103,75
Zinsen:	2.142.875,18	1.362.906,51	1.216.019,61	1.398.451,93	1.085.973,39	42.051.290,71

Leasingrate (inkl. Kautionen):	14.788.804,79	14.713.588,19	3.854.973,56	4.149.385,30	3.983.381,18	134.479.394,46
- Kaution:	-12.049.616,09	-12.049.616,09	-942.054,59	0,00	0,00	-77.211.054,59
+ Mietvorauszahlung:	4.721.453,38	4.721.453,38	4.721.453,38	4.721.453,38	983.635,92	38.527.329,51
Netto Leasingrate:	7.460.642,08	7.385.425,48	7.634.372,35	8.870.838,68	4.967.017,10	95.795.669,38
USt:(bis 94 10%, ab 95 20%)	1.492.128,42	1.477.085,10	1.526.874,47	1.774.167,74	993.403,42	15.908.948,64
Brutto Leasingrate:	8.952.770,50	8.862.510,58	9.161.246,82	10.645.006,42	5.960.420,52	111.704.618,02
+ Kaution:	12.049.616,09	12.049.616,09	942.054,59	0,00	0,00	77.211.054,59
- Mietvorauszahlung:	-4.721.453,38	-4.721.453,38	-4.721.453,38	-4.721.453,38	-983.635,92	-38.527.329,51
Zahlungssumme:	16.280.933,21	16.190.673,29	5.381.848,03	5.923.553,04	4.976.784,60	150.388.343,10

Die Zinsen wurden von der Bw. wie folgt berechnet:

	1993-06-15	1994-06-15	1995-06-15	1996-06-15	1997-06-15
Kapitalrest	116.282.598,03	107.454.231,33	97.277.754,96	80.344.904,09	69.500.287,83
- Leasingrate (inkl. Kautionen)	-17.246.440,13	-16.434.109,73	-15.324.922,72	-15.239.244,87	-14.923.892,22
Sondermietvorauszahlung (Sondertilgung)	0,00	0,00	-6.864.136,83	0,00	0,00
Zins-Berechnungsbasis	99.036.157,90	91.020.121,60	75.088.695,41	65.105.659,22	54.576.395,61
Zinssatz (gj.dek.)	8,5%	6,875%	7,0%	6,75%	5,625%
Zinsen:	8.418.073,42	6.257.633,36	5.256.208,68	4.394.632,00	3.069.922,25
	1998-06-15	1999-06-15	2000-06-15	2001-06-15	2002-06-15
Kapitalrest	57.646.318,61	45.000.389,00	31.649.707,32	29.010.753,37	26.259.820,00
- Leasingrate (Zinsen u. Tilgung)	-14.788.804,79	-14.713.588,19	-3.854.973,56	-4.149.385,30	-3.983.381,18
Sondermietvorauszahlung (Sondertilgung)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Zins-Berechnungsbasis	42.857.513,82	30.286.800,81	27.794.733,76	24.861.368,07	22.276.438,82
Zinssatz (gj.dek.)	5,0%	4,5%	4,375%	5,625%	4,875%
Zinsen:	2.142.875,69	1.362.906,04	1.216.019,60	1.398.451,95	1.085.976,39

Auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist im Streitfall nicht auf dem Wortlaut der Vereinbarung abzustellen, sondern darauf was die beiden Vertragsparteien mit den vorliegenden Kautionen in wirtschaftlicher Hinsicht bezeichnen bzw. bewirken wollten. Der wahre Wille der Vertragsparteien ergibt sich im Streitfall eindeutig aus der oben dargestellten Berechnung der Leasingraten. Ihrer wirtschaftlichen Funktion nach sind die vertraglich vereinbarten Kautionen weder Kautionen noch sind sie unverzinst. Tatsächlich dienen die Kautionen - wie bei einem schlichten Kreditvertrag, der Rückzahlung der fremdfinanzierten Investitionskosten. Die von der Leasingnehmerin jährlich zu entrichtenden Raten, die sich formal aus der Leasingrate und der Kaution zusammensetzen, dienen insgesamt betrachtet wie bei jedem anderen Kreditvertrag der Bezahlung der Zinsen und der Rückzahlung des Kapitals.

Auch sind die Kautionen in wirtschaftlicher Betrachtung nicht unverzinst. Die in den Leasingraten enthaltenen Zinsen, werden nach dem zum 15. Juni eines jeden Jahres aushaftenden Kapitalrest berechnet. Da die Kautionszahlungen auf das aushaftende Kapital angerechnet werden, vermindert sich dadurch auch die Zinsbelastung und damit die Höhe der Leasingraten. Nach dem Leasingvertrag wären aber nur die Mietvorauszahlungen von den Gesamtinvestitionskosten als Bemessungsgrundlage für die Leasingraten in Abzug zu bringen gewesen, nicht auch die Kautionszahlungen (vgl. Leasingvertrag Pkt. III. 5, letzter Absatz). Tatsächlich sind die Leasingraten (inkl. der Kautionen) bis zum Jahr 1999 so gestaltet worden, dass bis zum Ablauf der Grundmietzeit das Projekt zur Gänze ausfinanziert sein sollte. Erst im Jahr 2000 sind die Kautionen in einem Maß reduziert worden, dass bei Ablauf der Grundmietzeit ein nicht amortisierter Restwert (Finanzierungssockel) von 25.667.514,22 S verbleibt.

Die hohen Kautionen dienen letztendlich nur dazu die Rückführung des eingesetzten Kapitals – nicht wie sich aus dem Wesen des Leasinggeschäfts ergibt – über ertragswirksame und umsatzsteuerpflichtige Leasingraten, sondern über erfolgs- und umsatzsteuerneutrale “Kautionszahlungen” zu erreichen. Da wie bereits oben erwähnt, auch die Leasingnehmerin ein Interesse daran hatte die Leasingraten und damit die Umsatzsteuerbelastung, die für sie im hoheitlichen Bereich einen Kostenfaktor darstellt, möglichst niedrig zu halten, wurde die Rückführung des Kapitals somit überwiegend nicht - wie bei Leasinggeschäften an sich üblich - über Leasingraten (67,3 Mio. S), sondern gleichsam außerhalb des Leasingverhältnisses über Mietvorauszahlungen und Kautionen (115,7 Mio. S), durchgeführt. Beachtliche außersteuerliche Gründe für die überhöhten Kautionen vermag der UFS nicht zu erkennen.

Der Umstand, dass die Vertragsparteien entgegen der vertraglichen Vereinbarung die Kautionen wirtschaftlich als Kapitalrückzahlungen behandelt und die Leasingraten nach den aushaftenden Kapital berechnet haben, somit insgesamt in der Durchführung des Leasingvertrages die Wesensmerkmale eines Kreditverhältnisses bei weiten überwiegen und sich kaum noch Elemente eines Mietvertrages finden, bestärkt den UFS in seiner Ansicht, dass es sich in wirtschaftlicher Betrachtung um die Aufnahme eines Darlehens handelt und der Verbleib des Schulgebäudes bei der Leasingnehmerin somit bereits bei Beginn des Vertragsverhältnisses beabsichtigt war.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist daher die Annahme wirtschaftlichen Eigentums bei der Leasingnehmerin erfüllt und damit die steuerliche Zurechnung des mit der Baurechteinräumung an die Bw. übertragenen Schulgebäudes unverändert bei der Leasingnehmerin zu belassen.

11) Gewinnänderung:

Wie bereits eingangs dargelegt, gelten für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums eines auf Grund und Boden des Leasingnehmers errichteten oder - wie im gegenständlichen Fall - renovierten Gebäudes, ähnliche Überlegungen wie bei einem Sale- and- lease-back Geschäft. Wird das Wirtschaftsgut dem Baurechtgeber und Leasingnehmer zugerechnet, so ist das Leasinggeschäft nicht als entgeltliche Nutzungsüberlassung, sondern wirtschaftlich betrachtet als Kreditgewährung zu beurteilen, zu dessen Sicherung das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber übereignet wird. (vgl. VwGH, 12.8.1994, 90/14/0145).

Der Einwand der Bw. wonach ein Kreditgeschäft nicht vorliegen könne, weil ein Kreditgeschäft einen Kreditgeber und einen Kreditnehmer im Sinne einer Zweierbeziehung voraussetze, im gegenständlichen Fall aber eine Dreierbeziehung vorliege, da die Rückzahlungspflicht einen anderen – die Leasingnehmerin – als dem Empfänger der Kreditvaluta treffe, vermag nicht zu überzeugen.

Wie bereits oben ausgeführt, ist für die steuerrechtliche Beurteilung eines Rechtsgeschäftes, nicht die Bezeichnung des Rechtsgeschäftes, sondern dessen tatsächlicher Inhalt maßgebend. Ist das zivilrechtlich der Bw. übertragene Schulgebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unverändert der Leasingnehmerin zuzurechnen, so sind die von der Bw. erbrachten Umbau- und Sanierungsarbeiten als Bauleistung an die Leasingnehmerin anzusehen, deren Kosten - soweit sie nicht bereits bei Beginn des Vertragsverhältnisses durch "Mietvorauszahlungen" abgedeckt worden sind - ihr von der Bw. kreditiert worden sind.

Entsprechend der Beurteilung des gegenständlichen Leasinggeschäfts als Kreditgeschäft hat der Prüfer die Leasingraten nach der sogenannten Zinsstaffelmethode in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil und einen erfolgswirksamen Zinsanteil aufgespalten.

Der Prüfer nahm bei der Berechnung der Leasingraten jedoch nicht darauf Bedacht, dass die Leasingraten den Schwankungen des Kapitalmarktes angepasst wurden (Pkt. IV des Leasingvertrages) und legte der Berechnung der Leasingraten für alle Berufungsjahre dem im Leasingvertrag unter Pkt. III angesetzten Zinssatz von 7,16904 % zu Grunde. Auch ging er davon aus, dass sich (entsprechend der vertraglichen Vereinbarung) nach Feststellung der Gesamtinvestitionskosten die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Leasingraten nicht verändert (vgl. Tz 25 u. 26 des Bp-Berichtes).

Da die tatsächliche Höhe der Leasingraten und die darin enthaltenen Zinsen aufgrund der vorliegenden Mietzinsabrechnungen festgestellt werden konnten, war der vom Prüfer ermittelte Gewinn/Verlust entsprechend zu berichtigen.

Der Gewinn/Verlust errechnet sich somit wie folgt:

Gewinnänderungen:	1992-12-31	1993-13-31	1994-12-31	1995-12-31	1996-12-31	1997-12-31
Gewinn/Verlust lt. Bp.:	-10.237.644,38	20.101.074,83	26.318.969,39	6.753.414,72	20.323.158,43	3.460.625,87
Leasingrate lt. Bp.:	11.063.108,00	11.063.108,00	11.063.108,00	11.063.108,00	11.063.108,00	11.063.108,00
Zinsanteil lt. Bp.:	-10.762.155,00	-9.685.939,00	-8.609.724,00	-7.533.508,00	-6.457.293,00	-5.381.077,00
Leasingrate lt. BE	-9.567.104,96	-11.873.538,90	-11.061.208,50	-9.952.021,49	-9.866.343,64	-7.157.156,20
Zinsanteil lt. BE:	7.448.597,01	8.418.073,43	6.257.633,36	5.256.208,68	4.394.628,61	3.069.923,00
Gewinn/Verlust lt. BE:	-12.055.199,33	18.022.778,36	23.968.778,25	5.587.201,91	19.457.258,40	5.055.423,67

III) Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Die Bw. wendet im Vorlageantrag ein, das Finanzamt habe dadurch, dass es die umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus der Zuordnung des Leasinggutes zur Leasingnehmerin ausschließlich im Jahr 1992 gezogen habe, gegen den auch im Umsatzsteuerrecht geltenden Grundsatz der Abschnittsbesteuerung verstoßen. Es wäre erforderlich gewesen, "die Auswirkungen eines Kreditgeschäftes bis in das Ursprungsjahr 1989 zurück zu verfolgen. In der mündlichen Verhandlung konkretisierte die Bw. ihren Einwand dahingehend, dass das Finanzamt hätte prüfen müssen, ob in den einzelnen Jahren (1989-1992) bereits Teilleistungen abgerechnet werden hätten müssen und somit die Umsatzsteuer bereits in den Vorjahren angefallen wäre, dabei wäre auch auf die Besonderheit Bedacht zu nehmen gewesen, dass die Bw. auf dem Grundstück der Leasingnehmerin nicht ein neues Gebäude errichtet, sondern im wesentlichen nur das bestehende Gebäude saniert habe.

Für das Leasing sind im Umsatzsteuergesetz keine eigenen Bestimmungen vorgesehen. Die ertragssteuerlichen Zurechnungsregeln haben daher auch bei der Umsatzsteuer Geltung (vgl. Stoll, Leasing, Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2 Auflage, Seite 147 ff).

Wenn in ertragsteuerlicher Hinsicht davon auszugehen ist, dass die Leasingnehmerin von Anfang an als wirtschaftliche Eigentümerin des Schulgebäudes anzusehen ist und dieses daher

dem Vermögen der Leasingnehmerin zuzurechen ist, dann sind auch die entsprechenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen zu ziehen.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1972 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unter Lieferungen versteht § 3 Abs 1 UStG 1972 Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand, zu verfügen, wobei die Verfügungsmacht über den Gegenstand von dem Unternehmer selbst, oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden kann. Sonstige Leistungen sind Leistungen die nicht in einer Lieferung bestehen (§ 3 Abs 9 UStG 1972). Leistungen sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (VwGH v. 24.6.2003, Zl. 2002/14/0134).

Für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1972 die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates in dem die Lieferung oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Dieser Zeitraum verschiebt sich um ein Kalendermonat, wenn die Rechnungslegung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Geht man davon aus, dass im gegenständlichen Fall die Leasingnehmerin auch nach Abschluss des Baurechts- und des Leasingvertrages wirtschaftliche Eigentümerin des Schulgebäudes geblieben ist, so hat die Bw. im Ausmaß der von ihr durchgeführten Sanierungs- und Umbaumaßnahmen eine Bauleistung an die Leasingnehmerin erbracht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Bezug auf Baumeisterleistungen wiederholt ausgesprochen hat, ist für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht am fertigen Werk maßgebend (vgl. ua. VwGH v. 24.4.1996, 93/13/0254; 19.10.1987, 86/15/0120; Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Tz 47 ff zu § 19).

Im vorliegenden Fall sind – wie im Übernahmeprotokoll dokumentiert wurde - die Bauarbeiten im Sommer 1992 abgeschlossen und das sanierte und erweiterte Gebäude am 31. August 1992 von der Bw. an die Leasingnehmerin übergeben worden. Mit Übergabe des fertigen Bauwerkes ist die Bauleistung erbracht und damit die Umsatzsteuerschuld der Bw. im Veranlagungsjahr 1992 entstanden.

Auch wenn man die Sanierungsarbeiten nicht als Werklieferung, sondern als sonstige Leistung (Werkleistung) ansehen würde, wäre für die Bw. nichts gewonnen. Sonstige Leistungen gelten

mit ihrer Vollendung als ausgeführt (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Tz 262a zu § 3 u. Tz 42 zu § 19; VwGH v. 25.2.1976, 0336/74). Die als einheitliche Leistung ausgeführten Sanierungsarbeiten wurden erst unmittelbar vor der Übergabe abgeschlossen und damit vollendet, sodass sich auch bei der Annahme einer Werkleistung keine zeitliche Änderung in der Entstehung der Umsatzsteuerschuld ergeben würde.

Auch für das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Bw., wonach zu prüfen gewesen wäre, ob bereits in den Vorjahren Teilleistungen erbracht worden sind, für die die Umsatzsteuerschuld bereits in den Jahren vor 1992 entstanden wäre, gibt es keine konkreten Hinweise.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24.3.1998, 97/14/0117, ausgesprochen hat, kommt es für die Anerkennung von Teilleistungen in der Bauwirtschaft darauf an, ob die Leistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbar ist. Dies wird regelmäßig der Fall sein, wenn Teilleistungen gesondert in die Verfügungsmacht übernommen werden (vgl. hiezu auch Ruppe, UStG, § 3 Tz 153; Gaedke, Teilleistungen in der Bauwirtschaft, SWK 1997, S 79).

Die Bw. war aufgrund des Baurechts- und Leasingvertrages verpflichtet das Schulgebäude innerhalb von 3 Jahren entsprechend dem Baubescheid vom 20. August 1986 zu sanieren und zu erweitern. Die Erbringung von Teilleistungen war vertraglich nicht vorgesehen. Auch sind Teile des sanierten Gebäudes nicht vor dem 30. August 1992 übergeben oder in Nutzung genommen worden. Erst mit dem im September 1992 begonnen Schuljahr ist das sanierte und erweiterte Gebäude, nachdem es mit Übergabeprotokoll vom 31. August 1992 im Ganzen übergeben worden ist, wieder in Nutzung genommen worden. Für die Erbringung abgrenzbarer in die Verfügungsmacht der Leasingnehmerin übernommener Teilleistungen ergeben sich nach dem vorliegenden Sachverhalt nicht die geringsten Anhaltspunkte. Der Prüfer ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Umsatzsteuerschuld für die von der Bw. erbrachten Bauleistungen zur Gänze im Jahr 1992 entstanden ist.

Das Finanzamt erkannte in der Berufungsvorentscheidung die von der Bw. geltend gemachte Vorsteuer ohne nähere Begründung nicht an. Es vertrat - nach Ansicht des UFS zu Unrecht - offensichtlich die Auffassung, dass die Bw. zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt ist.

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1972 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer geltend machen. Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich derjenige, der

sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, der also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (VwGH 8.5.2003, 99/15/0036). Nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wird oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgeltes belastet ist.

Leistungsempfänger bei Bauleistungen ist demnach nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes. Maßgebend ist vielmehr, wer sich die Leistung ausbedungen hat, dh den Bauauftrag erteilt hat. Erfolgt daher wie im strittigen Fall die Bauführung auf fremden Grund und Boden, so ist Leistungsempfänger der Bauführer und nicht der Grundeigentümer, auch wenn dieser mit der Bauführung bereits Eigentum am Bauwerk erwerben sollte (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 269, § 12 Tz. 64 u. 79; glA Kolacny/Scheiner, ÖStZ 1979, 105).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bw. die Sanierungsmaßnahmen am Schulgebäude im eigenen Namen hat durchführen lassen. Die Bw. bediente sich zwar ihrerseits zur schlüsselfertigen Herstellung des mit dem genannten Projekt verbundenen Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten eines Baubeauftragten (Baubeauftragung v. 17. April 1989), sämtliche Verträge mit den bauausführenden Firmen wurden jedoch im Namen und auf Rechnung der Bw. abgeschlossen. Alle auf die Bw. lautenden Baurechnungen wurden auch von ihr bezahlt. Der Bw. kommt somit die Stellung einer Generalunternehmerin zu (vgl. BMF v. 20. März 1992, Leasingfinanzierung von Um- und Erweiterungsbauten im Kommunalbereich im Wege von Bestandsverträgen, SWK 1992, A 166).

Die Bw., die sich zivilrechtlich die Leistungen ausbedungen hat und damit aus dem Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet war, ist daher in umsatzsteuerlicher Sicht als Leistungsempfängerin der Bauleistungen der Subunternehmer anzusehen und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Körperschaftsteuer sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, AbI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter in €

6 Berechnungsblätter in öS

Innsbruck, 21. November 2003