



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VN Bw. vom 21. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 2. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer für die Zeiträume 2000 und 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

#### Ablauf des Verfahrens:

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

**Mit Bescheiden vom 2. 7.2004** wurde die Einkommensteuer 2000 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 327.936 S und die Einkommensteuer 2001 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 446.553 S festgesetzt. Hierbei wurde das Leasingobjekt dem Bw. als dem Leasingnehmer zugerechnet. Ferner wurden noch andere, nicht strittige Gewinnänderungen vorgenommen.

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

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

**Indiz 1:** Einschließlich der Mietvorauszahlung von 306.000 S, aufgeteilt auf 36 Monate, betrage die monatliche Leasingrate 29.382 S. Warum lease jemand einen LKW um monatlich 29.382 S, obwohl dies im normalen Geschäftsverkehr um 18.400 S möglich wäre? Dies lasse sich nur dadurch erklären, dass dies wegen der Vereinbarung bei Vertragsabschluss, das Andienungsrecht auszuüben, geschehen sei.

Die Leasingrate, die nach Ansicht des Finanzamtes im normalen Geschäftsverkehr möglich gewesen wäre (18.400 S), schätzte das Finanzamt wie folgt:

Anschaffungskosten + 30 %, verteilt auf die Nutzungsdauer des LKW von 72 Monaten [nach Band 16 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht: Werndl, Wirtschaftliches Eigentum (1983), Seite 240 = Band 9 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht: Stoll, Leasing – steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2. Auflage (1977), 17 ] =

$1,020.000 \text{ S} \times 1,30 = 1,326.000 \text{ S} : 72 = 18.400 \text{ S}$

#### **Indiz 2:**

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

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

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

**Dem Schreiben des UFS an das Finanzamt vom 5.3.2008 sind folgende Ausführungen zu entnehmen:**

Es könne nicht festgestellt werden, dass zwischen dem Bw. und dem Leasinggeber spätestens bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart gewesen sei, dass der Bw. nach Erfüllung seiner Verpflichtungen den LKW um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis werde kaufen dürfen.

Die Gewinnspanne des Leasinggebers habe 8,21% in drei Jahren vom vorfinanzierten Betrag betragen.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes im Schreiben vom 18.10.2004 (Indiz 1): Das Verhalten des Bw. sei nachvollziehbar. Er habe auf Grund des Abschlusses des gegenständlichen Vollamortisationsvertrages die Hoffnung haben können, dass sich der Leasinggeber (LG) branchenüblich verhalten werde, dh, dem Bw. den LKW um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis verkaufen werde. Es sei nachvollziehbar, dass für den Bw. diese Hoffnung auf ein branchenübliches Verhalten ausreichend gewesen sei, zumal für den Bw. die Finanzierungskosten des LKW (8,21% des Betrages, der vom LG vorfinanziert worden sei, in drei Jahren) sehr gering gewesen seien. Zudem werde der Bw. auch den steuerlichen Vorteil der Abzugsfähigkeit der Leasingraten als Betriebsausgaben im Auge gehabt haben.

Zu den weiteren Ausführungen des Finanzamtes im Schreiben vom 18.10.2004 (Indiz 2):

Das Verhalten des Leasinggebers sei nachvollziehbar, wenn man berücksichtige, dass es für den Leasinggeber auf lange Sicht wirtschaftlich nachteilig gewesen wäre, dem Bw. trotz voller Amortisation der Investition des Leasinggebers nach 36 Monaten den branchenüblichen Kauf zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis zu verweigern. Eine solche Weigerung hätte eine negative Mundpropaganda zu Lasten des Leasinggebers zur Folge gehabt und daher auf lange Sicht Umsatzeinbußen nach sich gezogen. Der Leasinggeber habe sich somit mit seiner Einwilligung in den Kaufvertrag von 2003 wirtschaftlich vernünftig verhalten. Es möge durchaus sein, dass der Leasinggeber dieses branchenübliche Verhalten bereits bei Abschluss des Leasingvertrages beabsichtigt habe. Es fehle jedoch ein Beweis dafür, dass der LG dem Bw. bereits damals versprochen habe, sich auf diese Weise zu verhalten.

Aus der Sicht des Leasinggebers sei es wirtschaftlich vernünftig gewesen, dem Leasingnehmer zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses kein Optionsrecht zuzugestehen. Dadurch habe der LG Druck auf den Leasingnehmer ausüben können, sich während der Laufzeit des Vertrages aus der Sicht des LG in erwünschter Weise zu verhalten. Zudem habe dieses Verhalten des LG auch beträchtliche steuerliche Vorteile gehabt, die aus der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentumes am Leasingobjekt an den Leasinggeber abzuleiten seien. Diese steuerlichen Vorteile habe der Leasinggeber bei der Kalkulation der Leasingraten berücksichtigen können.

**Schreiben des Finanzamtes vom 17.3.2008:**

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

Die Leasinggeberin schließe allein in Kärnten jährlich 100 solcher Leasingverträge und verkaufe somit am Vertragsende das Wirtschaftsgut zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis. Die Nichtaufnahme des Passus in die Vertragsurkunde, dass der Leasingnehmer nach Vertragsende den LKW um eine Monatsrate erwerben dürfe, erfolge ausschließlich aus steuerlichen Gründen, da es ansonsten zu einer Zurechnung des Leasinggegenstandes an den Leasingnehmer kommen würde. Betriebswirtschaftlich wäre es nicht vertretbar, ein Leasinggeschäft mit Monatsraten von 28.000 S abzuschließen, wenn derselbe Vertrag auch um monatlich 18.400 S zu bekommen wäre.

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

### **Ergänzende Feststellungen:**

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

**2.a)** Die Vertragsurkunde hat folgenden wesentlichen Inhalt:

Die Laufzeit begann am 19.9.2000. Der Bw. entrichtete eine Mietvorauszahlung in Höhe von 306.000 S noch vor der Übernahme des LKW [Allgemeine Geschäftsbedingungen zum Leasingvertrag (AGB), Punkt 8]. Ferner verpflichtete er sich, monatliche Leasingraten von 20.882,45 S zu entrichten. Zudem verpflichtete er sich, die Leasingvertragsgebühr von 12.693 S zu entrichten. Der Vertrag war für den Bw., erst frühestens nach 36 Monaten kündbar. Für den Leasinggeber wurde diese Einschränkung der Kündbarkeit nicht vereinbart. Diese Bindung des Bw. (Einschränkung der Kündbarkeit) wird in dieser Berufungsentscheidung als die dem Bw. auferlegte Mindestvertragsdauer bezeichnet. Im Übrigen wurde der Leasingvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen. Er konnte jeweils zum Ende eines jeden Monats bei Einhaltung einer sechs-monatigen Frist gekündigt werden. Der Leasinggeber hatte somit nach dem Vertragstext das Recht, den Leasingvertrag bereits im ersten Jahr seiner Laufzeit zu kündigen (Leasingvertrag, 1. Seite). Zusätzlich wurden dem Leasinggeber weitere Möglichkeiten eingeräumt, den Vertrag fristlos aufzulösen, insbesondere, wenn der Bw. gegen

wichtige Vertragsbestimmungen verstoßen hätte, z.B. Verzug mit dem Leasingentgelt (Punkt 5 der AGB). Weitere Gründe fristloser Auflösung waren: Änderung des Haftungspotentials des Bw. (z.B. durch Wechsel der Rechtsform); Einstellung der Geschäftstätigkeit durch Bw., Verlegung des Wohn- und Betriebssitzes ins Ausland; bei Untergang des Leasingobjektes.

Der Leasinggeber trat dem Bw. alle Gewährleistungsansprüche betreffend die Lieferung des LKWs ab. Eingeschränkte Verwendbarkeit des Leasingobjektes u.a. durch Beschädigung berührte den Vertrag nicht.

Der Bw. versprach, bei Beendigung des Leasingvertrages das Fahrzeug dem Leasinggeber zurückzustellen. Für diesen Fall hat sich der Leasinggeber zu keinen Leistungen an den Bw. verpflichtet. Insbesondere versprach er dem Bw. auch keinerlei Beteiligung an einem allfälligen Erlös aus dem Verkauf des LKW an eine dritte Person (Punkte 1 und 6 der AGB).

Wäre der Gebrauch des Leasingobjektes aus Gründen, die nicht im Verschulden des LG gelegen wären, vereitelt worden, hätte dies nicht die Pflicht des Bw. zur Zahlung der Leasingentgelte berührt (Punkt 2 der AGB).

Sämtliche Änderungen am Leasingobjekt, insbesondere An-, Ein-, Um- und Zubauten waren dem Bw. ohne schriftliche Zustimmung des Leasinggebers (LG) untersagt. Der Standort des Leasingobjektes durfte ohne Zustimmung des LG nicht geändert werden. Der Bw. durfte das Leasingobjekt nicht verleihen (davon ausgenommen war die kurzfristige, nicht gewerbsmäßige Überlassung des Fahrzeuges) und nicht untervermieten. Schäden durften nur mit Zustimmung des Leasinggebers behoben werden, Reparaturaufträge durften nur vom LG erteilt werden. Der Leasinggeber war berechtigt, das Leasingobjekt während der üblichen Geschäfts- und Betriebszeiten zu besichtigen. Bei Gefahr im Verzug war ihm der Zutritt zum Leasingobjekt jederzeit zu ermöglichen (Punkt 4 der AGB).

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

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

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

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

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

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

(AB 65 R) Soweit der Inhalt der Vertragsurkunde vom 19.9.2000.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages hatte das Leasingobjekt eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sechs Jahren (Schreiben des Finanzamtes vom 18.10.2004).

**2.b.)** Nach dem Ablauf von 36 Monaten kaufte der Bw. den LKW am 3.10.2003 um 20.827,18 S (1.513.57 €) (Rechnung vom 23.10.2003 = AB 66).

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

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

Anschaffungskosten netto	1,020.000 S
Leasingentgelt monatlich netto	20.882,45 S (x 36 = 751.768,2)
Mietvorauszahlung netto	306.000 S
Summe Leasingraten + Vorauszahlung nach 36 Monaten	1,057.768 S
Kaufpreis im Jahr 2003 netto	(20.827,18 S)
Gesamtzahlung netto an den Leasinggeber nach Kauf des Lkw im Jahr 2003	1,078.595,18 (einschließlich Rechtsgeschäftsgebühr von 12.693 S: 1,091.288)
Gesamtzahlung ohne Kaufpreis 2003	1,057.768 S (einschließlich Rechtsgeschäftsgebühr 1,070.461 S )

Gewinnspanne des LG laut Leasingvertrag vom 19.9.2000:	1,078.595,18
-	-1,020.000 S
	58.595,18 d.s. 5,74 % des Kaufpreises (= Anschaffungskosten netto) in drei Jahren
Finanzierungskosten des Leasingnehmers (Bw.)	
Gesamtzahlung netto an den Leasinggeber einschließlich Kaufpreiszahlung 2003 und Rechtsgeschäftsgebühr	1,091.288 S
- Anschaffungskosten	1,020.000 S
Finanzierungskosten des Bw. in 3 Jahren	71.288 S (= 6,99 % der Anschaffungskosten in drei Jahren)

Berücksichtigt man, dass ein wesentlicher Teil der Anschaffungskosten durch die Mietvorauszahlung, die der Bw. zu leisten hatte, sofort zu Vertragsbeginn (Punkt 8 der allgemeinen Geschäftsbedingungen) dem Leasinggeber refundiert wurde, ergibt sich bei wirtschaftlicher Betrachtung für den Leasinggeber eine etwas höhere Gewinnspanne und für den Leasingnehmer höhere Finanzierungskosten, gerechnet als Prozentsatz der vorfinanzierten Anschaffungskosten. Dabei wird davon ausgegangen, dass der Gewinn, den der Leasinggeber erzielt hat, und die Finanzierungskosten des Bw. nur durch die Vorfinanzierung jenes Teiles der Anschaffungskosten hervorgerufen worden sein konnten, der nicht durch die Mietvorauszahlung gedeckt werden konnte.

Anschaffungskosten netto	1,020.000 S
Abzüglich Mietvorauszahlung	-306.000 S
Teil der Anschaffungskosten, der durch die Leasingraten einschließlich der darin enthaltenen Gewinnkomponenten finanziert wurde	714.000 S
Leasingraten, durch die der Teil der	751.768,2

Anschaffungskosten von 714.000 S finanziert wurde: 20.882,45 S x 36	
Gewinnspanne ohne Kaufpreis 2003: 5,29 % von 714.000 S	37.768 S
Summe der Leasingraten während 36 Monaten	751.768,2
Zuzüglich Kaufpreis 2003	20.827,18
Leasingraten einschließlich Kaufpreis 2003	772.595,38 S
Abzüglich Teil der Anschaffungskosten, der sich durch Leasingraten einschließlich Gewinnkomponenten einschließlich Kaufpreis 2003 amortisiert hat	-714.000 S
Gewinn des Leasinggebers: 8,21 % von 714.000 S	58.595,38
Finanzierungskosten des Bw.	
Leasingraten einschließlich Kaufpreis 2003	772.595,38 S
Rechtsgeschäftsgebühr	12.693 S
	785.288,38
	-714.000 S
Finanzierungskosten des Leasingnehmers in % des durch den LG vorfinanzierten Teiles der Anschaffungskosten	71.288,38 S = 9,98 % von 714.000 S in drei Jahren

**4.)** Es kann nicht festgestellt werden, ob der Bw. und der Leasinggeber abgesehen vom Text des Leasingvertrages vom 19.9.2000 bereits bei Abschluss des Leasingvertrages weitere Vereinbarungen geschlossen haben, die eine wesentliche Ergänzung oder Abänderung des Leasingvertrages darstellten. Es kann nicht festgestellt werden, ob der Bw. und der Leasinggeber abweichend von Punkt 4 des Leasingvertrages (betreffend Vertragsdauer, siehe



1. Seite des Leasingvertrages) bereits bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart haben, dass der Leasingvertrag auch vom Leasinggeber frühestens zum Ende des 36. Monats nach Fälligkeit des ersten Leasingentgeltes gekündigt werden konnte. Es kann nicht festgestellt werden, ob zwischen dem Leasinggeber und Leasingnehmer spätestens bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart war, dass der Bw. nach Erfüllung seiner Verpflichtungen während der dem Bw. auferlegten Mindestvertragsdauer von 36 Monaten den LKW um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis werde kaufen dürfen.

**5. a.)** Hätte das Finanzamt den Bw. als Partei und den Vertreter des Leasinggebers, der mit dem Bw. den Leasingvertrag ausverhandelt hat (VertrLG), als Zeugen befragt, ob auch der Leasinggeber in Abänderung des Punktes 4 (Vertragsdauer) dem Bw. bereits bei Abschluss des Leasingvertrages versprochen hat, den Vertrag frühestens nach 36 Monaten zu kündigen und ob zwischen dem Bw. und dem Leasinggeber bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart war, dass der Bw. nach Erfüllung seiner Verpflichtungen während der dem Bw. auferlegten Mindestvertragsdauer von 36 Monaten den LKW um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis werde kaufen dürfen, hätte sich herausstellen können, dass der Bw. und der Vertreter des Leasinggebers diese Fragen verneint hätten.

**b.)** Hätte das Finanzamt weiters den Bw. und den Vertreter des Leasinggebers, der mit dem Bw. den Leasingvertrag ausgehandelt hat, nach den Beweggründen, die zur Unterfertigung des Vertragstextes durch beide Parteien des Vertrages geführt haben, befragt, und diese Angaben, soweit dies als erforderlich anzusehen gewesen wäre, in ausreichender Weise überprüft, hätte sich herausstellen können, dass es nachvollziehbare Gründe gegeben hat, die die Parteien des Leasingvertrages bewogen haben, den Leasingvertrag mit jenem Text zu vereinbaren, der in der Vertragsurkunde vom 19.9.2000 zum Ausdruck kommt. Dies hätte zur Feststellung führen können, dass der Vertragstext vom 19.9.2000 die tatsächlichen Vereinbarungen zwischen dem Bw. und der Leasinggeberin vollständig und richtig wiedergibt.

**c.)** Hätte das Finanzamt diese Ermittlungen durchgeführt, hätte sich auch herausstellen können, dass die Vertragspartner außersteuerliche Beweggründe für den Abschluss dieses Vertrages gehabt haben, und dass der von den Parteien abgeschlossene Vertrag auch dann als sinnvoll erscheint, wenn man einen abgabensparenden Effekt außer Betracht lässt. Selbst wenn sich nach Ermittlung der Beweggründe der Vertragspartner herausstellen sollte, dass sie eine rechtliche Gestaltung gewählt haben, die im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unangemessen war, könnte sich somit angesichts der möglichen außersteuerlichen Gründe herausstellen, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des. § 22 BAO nicht vorliegt.

**6.)** Hätte das Finanzamt die oben erwähnten (Punkte 5 a –c) fehlenden Ermittlungen durchgeführt, hätte sich somit herausstellen können, dass die Zurechnung des LKW nach Maßgabe des Vertragstextes vom 19.9.2000 zu erfolgen hat. Folgende Vereinbarungen des Vertrages wären in diesem Fall ausschlaggebend dafür, von der Richtigkeit der vom Bw. begehrten Zurechnung des LKW an den Leasinggeber auszugehen (Vgl. VwGH 5.12.1972, 2391/71):

-Der Leasingvertrag hätte gemäß Punkt 4 (Vertragsdauer) auf der ersten Seite des Leasingvertrages vom Leasinggeber bereits ab dem ersten Jahr seiner Laufzeit gekündigt werden dürfen. Eine beide Vertragsparteien bindende Mindestvertragsdauer (= Grundmietzeit) bestand somit nicht.

-Der Leasingnehmer erwarb durch den Text dieses Vertrages kein Recht, den LKW nach Erfüllung seiner Verpflichtungen während der nur dem Bw. auferlegten Mindestvertragsdauer von 36 Monaten um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis kaufen zu dürfen.

-Für den Fall der Beendigung des Vertrages war der Bw. verpflichtet, den LKW dem LG zu übergeben, ohne dass sich der LG für diesen Fall zu irgendwelchen Leistungen verpflichtet hat.

Es wurden somit Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

### **Beweiswürdigung:**

Der Leasinggeber hat dem Bw. im Oktober 2003 ein Fahrzeug, welches einen Wert von 510.000 S hatte, um 20.827 S (Schreiben des Finanzamtes vom 18.10.2004) verkauft. Da im unternehmerischen Bereich üblicherweise nichts verschenkt wird, besteht der Verdacht, dass der niedrige Kaufpreis von 20.827 S im ursächlichen Zusammenhang mit den Leasingraten und der Mietvorauszahlung (insgesamt 1,057.768) steht, die der Bw. auf Grund des Leasingvertrages vom 19.9.2000 in den vorhergehenden 36 Monaten entrichtet hat.

Es besteht daher der Verdacht, dass die Parteien des Kaufvertrages vom 3.10.2003 insbesondere durch die 36 Monate lang andauernde Zahlung der Leasingraten samt Mietvorauszahlung auf Grund des Leasingvertrages einerseits und durch die Zur- Verfügung- Stellung des LKW zur Nutzung aufgrund des Leasingvertrages andererseits diesen Kaufvertrag vorbereitet haben.

Es besteht daher der Verdacht, dass die Parteien des Leasingvertrages bereits bei Abschluss des Leasingvertrages die Absicht hatten, einen Kauf mit einem Kaufpreis in dieser Größenordnung (etwa in Höhe eines Leasingentgeltes) zu bewerkstelligen, nachdem durch die

Zahlungen des Bw. die gesamten Anschaffungskosten zuzüglich einer Gewinnspanne für den Leasinggeber nach 36 Monaten finanziert sein würden.

In dieses Bild fügt sich, dass der Bw. in nur drei Jahren die gesamten Anschaffungskosten des LKW samt einer Gewinnspanne bezahlt hat. Dies war für ihn aufgrund des Vertragstextes von Anfang an vorhersehbar. Auch daher erscheint der Verdacht denkmöglich, dass er von Anfang an die Absicht hatte, den LKW nach 36 Monaten, dh nach Erfüllung seiner Verpflichtungen während der ihm auferlegten Mindestvertragsdauer zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Entgelt zu erwerben.

Daraus ergibt sich der Verdacht, dass die Parteien des Leasingvertrages diese Vorgangsweise bereits bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart haben könnten:

Es besteht der Verdacht, dass der Bw. und der Leasinggeber abweichend von Punkt 4 des Leasingvertrages (betreffend Vertragsdauer, siehe 1. Seite des Leasingvertrages) bereits bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart haben, dass der Leasingvertrag auch vom Leasinggeber frühestens zum Ende des 36. Monats nach Fälligkeit des ersten Leasingentgeltes gekündigt werden konnte. Es besteht der Verdacht, dass zwischen dem Leasinggeber und Leasingnehmer spätestens bei Abschluss des Leasingvertrages vereinbart war, dass der Bw. nach Erfüllung seiner Verpflichtungen während der dem Bw. auferlegten Mindestvertragsdauer von 36 Monaten den LKW um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis werde kaufen dürfen.

Die vorliegenden Verdachtsmomente erzeugen jedoch noch keinen Beweis für den soeben erwähnten Verdacht. Die Parteien des Leasingvertrages könnten nachvollziehbare Beweggründe gehabt haben, die sie bewogen haben könnten, den Leasingvertrag genauso zu schließen, wie dies im Text der Vertragsurkunde zum Ausdruck kommt.

Der Leasinggeber schließt sehr häufig gleichartige Verträge ab (Berufung vom 21.7.2004). Würde es bei jedem dieser Verträge Geheimvereinbarungen geben, wie sie den hier geäußerten Verdachtsmomenten entsprechen, ergäbe dies für den Leasinggeber einen beträchtlichen logistischen Aufwand und ein beträchtliches wirtschaftliches sowie strafrechtliches Risiko. Der Leasinggeber müsste die Mitarbeiter, die die Leasingverträge im Namen des Leasinggebers ausverhandeln und/oder abschließen, anweisen, im Namen des Leasinggebers Geheimvereinbarungen zu schließen und deren Existenz für den Fall, dass Außenstehende Fragen über solche Vereinbarungen stellen, zu leugnen, selbst für den Fall von Zeugenbefragungen.

In diesem Fall wären alle gleichartig abgeschlossenen Leasingverträge falsche Urkunden oder Beweismittel im Sinne von § 223 oder § 293 StGB. Alle, die vorsätzlich an der Herstellung einer derartigen Urkunde mitgewirkt hätten, hätten sich strafbar gemacht. Falsche

Zeugenaussagen einschließlich der Bestimmungs- und Beitragstäterschaften in Bezug auf solche Aussagen, um die Geheimhaltung aufrechtzuerhalten, wären wiederum strafbar (§ 288 StGB). Es erscheint zweifelhaft, dass man in einem normalen österreichischen Betrieb ein derart gehäuftes Auftreten strafbarer Handlungen auf lange Sicht geheim halten könnte. Ein normaler Betrieb ist keine verbrecherische Organisation, in der ein Gesetz des Schweigens durchsetzbar ist. Nicht jeder Mitarbeiter eines Betriebes wird z.B. bereit sein, als Zeuge für seinen Arbeitgeber zu lügen. Es wäre nur eine Frage der Zeit, bis von einer derartig massiven strafbaren Praxis zumindest Journalisten erfahren würden.

Das Bekanntwerden derartiger massiver strafbarer Handlungen würde auch voraussichtlich wirtschaftliche Nachteile für den Leasinggeber nach sich ziehen, da bekannt gewordene Verstöße gegen das Strafrecht auch einen Verlust des guten Rufes nach sich ziehen.

Wird in zahlreichen Verträgen regelmäßig etwas anderes urkundlich festgehalten, als tatsächlich vereinbart worden ist, bestünde auch die Gefahr eines gehäuftes Auftretens von Zivilprozessen.

Daher erscheint es zweifelhaft, dass es im Zusammenhang mit den zahlreichen gleichartigen Verträgen, die der Leasinggeber abgeschlossen hat, im Regelfall zu derartigen Geheimvereinbarungen gekommen ist. Dies schließt jedoch nicht aus, dass es in Einzelfällen Geheimvereinbarungen gegeben hat, wie sie das Finanzamt vermutet, und dass es im vorliegenden Fall zu einer Geheimvereinbarung gekommen ist.

Aus diesen Gründen erscheint die Ergänzung des Ermittlungsverfahrens um die oben erwähnten (5 a und b) bisher fehlenden Beweisaufnahmen erforderlich.

Zum Indiz 1 im Schreiben des Finanzamtes vom 18.10.2004: Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass es im normalen Geschäftsverkehr zur Zeit des Abschlusses des Leasingvertrages (September 2000) möglich gewesen wäre, das Leasingobjekt um einen Preis von 18.400 S monatlich zu leasen. Das Finanzamt gründete diese Annahme jedoch nicht auf nachvollziehbare Ermittlungen, sondern auf Literatur aus dem Jahr 1977 und 1983 [Werndl, wirtschaftliches Eigentum (1983), Seite 240 = Band 16 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht. Die darin zum Ausdruck kommenden Sachverhaltsannahmen gehen auf Literatur aus 1977 zurück: Stoll, Leasing-steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2.Auflage 1977, Seite 17 = Band 9 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht]. Da sich der strittige Sachverhalt insbesondere im Jahr 2000 zugetragen hat, können die vom Finanzamt zitierten Literaturhinweise schon allein auf Grund mangelnder Zeitnähe zum Jahr 2000 nichts zur Klärung der Tatfrage beitragen. Diese Ausführungen des Finanzamtes gehen über den Charakter einer unbewiesenen Behauptung nicht hinaus und können daher weder dazu beitragen, den oben erwähnten Verdacht zu erhärten, noch diesen zu zerstreuen.

Zum Schreiben des UFS vom 5.3.2008: Die darin geäußerten Sachverhaltsannahmen werden nicht aufrecht erhalten. Durch diese Sachverhaltsannahmen vom 5.3.2008 tritt keinerlei Präjudizierung für allfällige zukünftige Bescheide ein. Die damaligen Sachverhaltsannahmen vom 5.3.2008 beruhten auf Vermutungen des Referenten über die Beweggründe, die die Parteien des Leasingvertrages zur Unterfertigung dieses Vertrages veranlasst haben könnten. Welche Beweggründe diese Parteien aber tatsächlich gehabt haben, kann in erster Linie durch Befragung des Bw. und des Vertreters des Leasinggebers geklärt werden und nicht durch unbewiesene Vermutungen des Referenten. Dasselbe gilt für die unbewiesene Vermutung des Finanzamtes, dass die Parteien des Leasingvertrages ausschließlich steuerliche Gründe gehabt hätten, den gegenständlichen Vertragstext ohne Vereinbarung einer Kaufoption des Bw. zu unterschreiben.

### **Begründung des Ermessens:**

Der Gesetzgeber hat einen zweigliedrigen Instanzenzug vorgeschrieben. Diese Anordnung würde unterlaufen werden, wenn das Finanzamt, so wie im vorliegenden Fall geschehen, lediglich auf Verdachtsmomente hin vom Begehren des Bw. abweicht, und durch die zweite Instanz erstmals durch Durchführung der wichtigsten Ermittlungen geklärt wird, ob die Verdachtsmomente begründet sind.

Es ist nicht Aufgabe der zweiten Instanz, die wichtigsten Ermittlungen selbst durchzuführen, sondern, die Ermittlungen des Finanzamtes zu kontrollieren.

Das Finanzamt hat jedenfalls die erforderlichen Ermittlungen durchzuführen, bevor es die Berufung der 2. Instanz vorlegt (§ 276 Abs 6 BAO). Diese Bestimmung wurde im vorliegenden Fall nicht eingehalten, da sich das Finanzamt auf die Erwähnung von Verdachtsmomenten beschränkt hat.

Für die Entscheidung gemäß § 289 Abs 1 BAO sprach auch das darauf gerichtete Begehren des Bw. (Schreiben vom 7.4.2008).

Aus diesen Gründen wird das Interesse an der Gewährleistung eines echten zweigliedrigen Instanzenzuges höher bewertet als das Interesse an einem rascheren und endgültigen Abschluss des Verfahrens. Da die Entscheidung getroffen wird, dass die fehlenden Ermittlungen dem Finanzamt auferlegt werden, erscheint die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zweckmäßig.

Klagenfurt, am 14. Mai 2008