

Gibt es ein aktivierungsfähiges Aufgriffsrecht des Leasingnehmers?

Von Dr. Christian Prodinger, Wien

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt ein bloß branchenübliches Aufgriffsrecht des Leasingnehmers nicht zur Zurechnung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer. Zorn will jedoch das Aufgriffsrecht des Leasingnehmers als immaterielles Wirtschaftsgut aktivieren. Gegen diese Auffassung wendet sich der vorliegende Beitrag.

1. Problemstellung

Bei einem Vollamortisationsleasingvertrag hat der Leasingnehmer während der Laufzeit des Leasingvertrages¹⁾ dem Leasinggeber den Anschaffungspreis des Wirtschaftsgutes zuzüglich der Refinanzierungsaufwendungen und eines Gewinnaufschlages im Rahmen der Leasingraten zu ersetzen. Daher gibt es beim Vollamortisationsvertrag ex definitione keinen Restwert. Wird hingegen ein Restwertvertrag abgeschlossen, so wird das Kapital nur teilweise amortisiert, für den offenen Restwert sind hingegen Zinsen in die Leasingrate einzukalkulieren.

Beim Vollamortisationsvertrag darf – will man die Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber nicht gefährden – eine Kaufoption zum Ende der Grundmietzeit nur dann eingeräumt werden, wenn als Kaufpreis ein wirtschaftlich ausschlaggebendes Entgelt angesetzt ist. Nach der Verwaltungspraxis²⁾ liegt ein wirtschaftlich

ausschlaggebendes Entgelt dann vor, wenn der Kaufpreis mehr als die Hälfte des Schätzwertes, hilfsweise mehr als die Hälfte des Restbuchwertes bei linearer AfA beträgt.

Hat der Leasingnehmer während der Grundmietzeit jedoch 100 % des Kapitals amortisiert, dann wäre der Erwerb des Wirtschaftsgutes zum Verkehrswert, allenfalls zum halben Schätzwert wirtschaftlich unverständlich. Eine Differenz zwischen Kaufpreis und wirtschaftlich ausschlaggebendem Entgelt wird dabei umso größer, je kürzer die Grundmietzeit des Vertrages ist³⁾. Es ist daher branchenüblich, dem Leasingnehmer den Erwerb des Wirtschaftsgutes zu einem Kaufpreis zwischen einer und drei Monatsleasingraten anzubieten, wobei dieses Entgelt oftmals wirtschaftlich nicht ausschlaggebend sein mag.

Nach der Jud des VwGH⁴⁾ führen Kaufoptionen, also Rechte des Leasingnehmers auf Ankauf des Wirtschaftsgutes zu diesem Preis, zur Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer⁵⁾. Das bloße branchenübliche Verhalten der Leasingunternehmungen führt jedoch zur Zurechnung beim Leasinggeber. Die ausdrückliche Zusage des Leasinggebers, sich bei einem Kaufwunsch branchenüblich zu verhalten, hat hingegen im Zusammenhang mit der Bezeichnung als „Kauf-Leasing“ und einer geleisteten Vorauszahlung die Zurechnung zum Leasingnehmer⁶⁾ zur Folge.

¹⁾ Aus Gebührengründen werden Leasingverträge mit einer wirtschaftlichen Laufzeit von bis zu 36 Monaten auf bestimmte Dauer, längere Verträge jedoch auf unbestimmte Dauer mit einem einseitigen Kündigungsverzicht entweder des Leasingnehmers oder des Leasinggebers abgeschlossen. Die entsprechende Dauer der Unkündbarkeit des Vertrages wird gemeinhin als Grundmietzeit bezeichnet.

²⁾ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch 1988, § 6 Rz 22.2.3.

³⁾ Diese muß zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liegen; vgl. EStR 1984, Abschn 4 Abs 2.

⁴⁾ VwGH 5. 12. 1972, 2391/71; VwGH 17. 10. 1989, 88/14/0189.

⁵⁾ S. hierzu auch die Jud des BFH, 26. 1. 1970, IV R 144/66, BStBl 1970, II, 264; zur Bilanzierung von Leasingverträgen nach dem deutschem Recht weiters zusammenfassend *Kütting/Weber*, Handbuch der Rechnungslegung³, Stuttgart 1990, 259 ff.

⁶⁾ VwGH 27. 8. 1991, 91/14/0065.

2 STEUERRECHT

Recht der Wirtschaft (RdW) 1995/10

Zorn⁷⁾ hat nun die entsprechenden wirtschaftlichen Grundlagen dargestellt⁸⁾ und ausgeführt, daß auf dem Boden der VwGH-Judikatur ohne Vorliegen eines Rechtsanspruches auf Erwerb wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers nicht angenommen werden kann. In der Folge hat Zorn den Schluß gezogen, daß aus der Branchenüblichkeit des Kaufanbotes ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Rechtsauffassung selbständig bewertbares Gut entstehe. Die Rechtsposition des Leasingnehmers sei nicht so stark, daß sie für wirtschaftliches Eigentum ausreiche. Das branchenübliche Verhalten trete mit so großer Sicherheit ein, daß die Möglichkeit zum Restwertkauf ein Wirtschaftsgut darstelle. Der Wert dieses Wirtschaftsgutes ergebe sich aus der Differenz zwischen Kaufpreis und Verkehrswert. Daraus folge, daß die bezahlten Leasingraten teilweise zum Erwerb dieses Aufgriffsrechtes dienten und daher insoweit nicht abzugsfähig seien⁹⁾.

Eine ähnliche Entscheidung hat die FLD Tirol¹⁰⁾ bezüglich der Aktivierung von Leasingraten beim Restwertleasing getroffen. Spricht nach dieser Entscheidung die überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür, daß beim Ablauf des Leasingvertrages der Verkehrswert des Leasinggutes deutlich über dem vertraglichen Restwert liegt, so stellt ein Teil der laufenden Leasingrate Anschaffungskosten dar für die Berechtigung, das Leasinggut zum Restwert zu kaufen. Dieser Teil ist somit zu aktivieren.

Mühlehner¹¹⁾ hat auf Basis der von Zorn vertretenen Auffassung konkludiert, daß es auf seiten des Leasinggebers mit steuerlicher Wirkung zu einer Bildung einer Rückstellung für Verluste aus dem Verkauf des Wirtschaftsgutes kommen müßte.

Die Richtigkeit der von Zorn vertretenen Auffassung soll in der Folge untersucht werden¹²⁾.

2. Aktivierung des Optionsrechtes

Schon in der früheren Literatur wurde diskutiert, ob das Vorliegen einer Option¹³⁾ – trotz der Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber – zum Entstehen eines steuerlich aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes beim Leasingnehmer führt. Stoll¹⁴⁾ hat die entsprechenden Auffassungen der deutschen Literatur, die sich auf

die Leistung überhöhter Leasingraten, mithin eine Äquivalenzstörung, beziehen, ausführlich dargestellt¹⁵⁾. Gegen diese Auffassungen wurde eingewendet, daß sich das Optionsrecht nur als künftig realisierbare Chance darstelle und zu ungewiß sei, als daß es bei Beachtung kaufmännischer Vorsicht aktivierbar sei. Stoll hat sich der ablehnenden Auffassung angeschlossen und ausgeführt, daß durch einen Leasingvertrag die Anschaffung des Leasinggutes durch den Leasingnehmer entweder bewirkt sei oder aber nicht. Die jeweilige Zurechnung hat aber die bilanzmäßige Aktivierung zur Folge, sodaß etwa bei einer Bilanzierung des Leasinggutes beim Leasinggeber für eine Aktivierung des Optionsrechtes beim Leasingnehmer und damit für einen bilanzmäßigen Schwebzustand kein Platz sei. Bei Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Zurechnung des Leasinggutes beim Leasingnehmer muß auf eine Aktivierung in seinem Bereich verzichtet werden. Auch Weilinger hat sich dieser Auffassung angeschlossen, führt jedoch in der Folge zu Recht aus, daß aus der Übernahme dieser Auffassung durch die Finanzverwaltung¹⁶⁾ nichts bzw nicht viel zu gewinnen ist, da nach der Verwaltungsmeinung¹⁷⁾ – und auch nach der Jud des VwGH – bei Vorliegen derartiger Optionen die Zurechnung sowieso beim Leasingnehmer erfolgt und sich das Problem einer Aktivierung der Option daher gar nicht stellt. Das Vorliegen eines aktivierbaren Wirtschaftsgutes wurde auch von Pelka¹⁸⁾ abgelehnt.

Für die hier aufgeworfene Problemstellung läßt sich jedoch ableiten, daß bei Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes mit den gleichen Argumenten abzulehnen ist wie die Aktivierung einer Option¹⁹⁾. Hat nämlich der Leasingnehmer keine Kaufoption zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Wert, sondern nur ein sich aus dem branchenüblichen Verhalten des Leasinggebers ergebendes Aufgriffsrecht, so kann seine Stellung – bestenfalls – die Wirkungen einer Option erreichen, nicht aber eine stärkere Position, die im Gegensatz zu den bei der Option vertretenen Auffassungen zu einer Aktivierung des Aufgriffsrechtes führen kann²⁰⁾. Daher ist schon aus Gründen der Ungewißheit der künftig realisierbaren Chance sowie aus dem Gebot der Eindeutigkeit der Bilanzierung des Wirtschaftsgutes die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes beim Leasingnehmer abzulehnen.

3. Aufgriffsrecht als Wirtschaftsgut

Fraglich ist weiters – und noch allgemeiner, ob das sich aus dem branchenüblichen Verhalten ergebende Aufgriffsrecht tatsächlich einen Vermögensgegenstand im handelsrechtlichen Sinn bzw ein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn darstellen kann.

⁷⁾ ÖStZ 1993, 254.

⁸⁾ Zorn spricht von einem Erwerb zum Restwert. Da jedoch beim Vollamortisationsvertrag kein Restwert vorliegen kann, ist inhaltlich ein Kaufpreis zu einem niedrigen Betrag gemeint. Die unpräzise Ausdrucksweise „Restwert“ wird auch von einigen Leasinggesellschaften verwendet.

⁹⁾ Zorn trifft auch weitere Aussagen zur Ausübung des Aufgriffsrechtes durch Dritte (Entnahme des Rechts) und zu Wertminderungsfragen bez des Wirtschaftsgutes (Möglichkeit der Teilwertabschreibung des Aufgriffsrechtes).

¹⁰⁾ ÖStZ 1994, 136, RME 4.

¹¹⁾ RdW 1994, 30.

¹²⁾ Die Gesamtproblematik wurde kürzlich auch in der Tagespresse releviert; vgl hierzu Abel, Wiener Zeitung vom 26. 4. 1995.

¹³⁾ Diese Option kann sich wohl sowohl auf den Ankauf als auch auf die Weiermiete des Wirtschaftsgutes beziehen.

¹⁴⁾ Leasing², Wien 1977, 137 f.

¹⁵⁾ Vgl hierzu im wesentlichen gleichlaufend Weilinger, Leasing in der Bilanz, 103 f.

¹⁶⁾ Vgl die Hinweise bei Weilinger, aaO.

¹⁷⁾ Vgl nochmals EStR 1984, Abschn 4.

¹⁸⁾ FR 1987, 324.

¹⁹⁾ Zu den Unterschieden zwischen Aufgriffsrecht und Option siehe unten.

²⁰⁾ Tatsächlich ist – wie zu zeigen sein wird – das Aufgriffsrecht weit schwächer als die Option.

Als Vermögensgegenstand²¹⁾ werden gemeinhin wirtschaftlich vorhandene und verfügbare Werte, die selbständig bewertbar und selbständig verkehrsfähig sind, bezeichnet. Besondere Bedeutung erlangt dabei das Kriterium der selbständigen Verkehrsfähigkeit, das die anderen Kriterien gleichsam umschließt²²⁾. Unter der selbständigen Verkehrsfähigkeit wird die Möglichkeit verstanden, die Sache übertragen zu können.

Der Begriff Wirtschaftsgut ist nun mit dem Begriff Vermögensgegenstand im wesentlichen deckungsgleich. Wirtschaftsgüter sind daher Güter des allgemeinen Wirtschaftsverkehrs und zwar nicht nur Sachen des bürgerlichen Rechtes, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und wirtschaftliche Vorteile. Diese müssen nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar, wirtschaftlich ausnutzbar und übertragbar sein²³⁾.

Schon die Erfüllung des Kriteriums der selbständigen Verkehrsfähigkeit (Übertragbarkeit) ist fraglich. Es mag nun durchaus richtig sein, daß von Leasinggesellschaften dem Leasingnehmer, der während der Grundmietzeit das Leasinggut amortisiert hat, der Ankauf des Leasinggutes zum Ende der Grundmietzeit angeboten wird²⁴⁾. Weiters mag es auch vorkommen, daß der Ankauf nicht durch den Leasingnehmer selbst, sondern etwa durch einen nahen Verwandten oder den Gesellschafter einer Körperschaft erfolgt. Die Leasinggesellschaft wird hier auch in der Erwartung von Folgegeschäften ein großzügiges Auftreten zeigen. Völlig unüblich wäre es dagegen, irgendeinen Dritten als Käufer namhaft zu machen, der vielleicht das „Aufgriffsrecht“ entgeltlich erworben hat. Ist nämlich der Ankauf des Leasinggutes zum Ende der Grundmietzeit Sache einer Verhandlung mit der Leasinggesellschaft (durchaus unter Berücksichtigung des branchenüblichen Verhaltens), so kann daraus nicht gefolgert werden, daß das Aufgriffsrecht schon vorher beliebig übertragbar ist. Daher wird die Leasinggesellschaft dem Verkauf an irgendeinen Dritten in der Regel nicht zustimmen. Insofern mag also eine Vorteilssituation für den Leasingnehmer vorliegen, nicht aber ein Vermögensgegenstand, da ab Beginn des Vertrages ein als Einzelheit bedeutsamer Wert, der selbständig veräußerbar ist, vorliegen müßte²⁵⁾.

Daher ist eine Bilanzierung eines „Aufgriffsrechtes“ handelsrechtlich jedenfalls abzulehnen. Nachdem das Steuerrecht vom Fortführungsgedanken beherrscht ist, mögen die Begriffe Vermögensgegenstand – Wirtschaftsgut beim Kriterium der Einzelveräußerbarkeit voneinander abweichen²⁶⁾. Fraglich bleibt jedoch weiters, ob ein derartiges „Aufgriffsrecht“ bereits bei Vertragsbeginn

selbständig bewertbar ist, sodaß der Wirtschaftsgutcharakter dieses Rechtes zumindest problematisch bleiben muß.

In diesem Zusammenhang interessiert auch, ob sich aus dem sog „Aufgriffsrecht“ tatsächlich ein Recht des Leasingnehmers ergibt. Klar muß zunächst sein, daß ein zivilrechtliches Recht – jedenfalls in diesem Zusammenhang – die Verpflichtung eines anderen, hier also des Leasinggebers bedingt. Ein Recht ohne korrespondierende Verpflichtung kann kein Recht darstellen²⁷⁾. Wird dem Leasingnehmer ausdrücklich eine Kaufoption eingeräumt, so entsteht dadurch zweifelsohne ein Recht des Leasingnehmers und eine Verpflichtung des Leasinggebers.

Ebenso ist ohne eine derartige Option zunächst kein Recht des Leasingnehmers gegeben. Das Aufgriffsrecht hat – zunächst – keinen Rechtscharakter, da es den Leasinggeber – aufgrund des bloß branchenüblichen Verhaltens – nicht verpflichtet und sohin beim Leasingnehmer kein (korrespondierendes) Recht entstehen läßt; es kann daher auch nicht als Aufgriffsrecht aktiviert werden. Wiewohl der Begriff Wirtschaftsgut, wie ausgeführt, nicht direkt dem Zivilrecht folgt, ist auch im steuerlichen Sinn für die Annahme eines Rechtes erforderlich, daß die typischen Merkmale eines Rechtes, die sich sicherlich aus dem Zivilrecht ergeben, erfüllt sind.

Im übrigen ist die Frage der Rechtsqualität eines Aufgriffsrechtes von der Jud wohl schon seit Jahrzehnten entschieden. Der VwGH hat in seinem bereits angeführten grundlegenden Erkenntnis²⁸⁾ zur Branchenüblichkeit ausgeführt: „... Diese Branchenüblichkeit ist einem von vornherein eingeräumten Recht des Leasingnehmers, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der Vertragsdauer weiter als Mieter zu nutzen oder es um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben, nicht – auch nicht in wirtschaftlicher Sicht – gleichzusetzen. [...] Mit mehr als einer keinen Rechtsanspruch begründenden Übung, den Vertragsgegenstand nach Ablauf der Vertragsdauer kaufen zu dürfen, konnte die Beschwerdeführerin bei Anwendung der Grundsätze kaufmännischer Vorsicht nicht rechnen“.

Damit ist wohl klar ausgesagt, daß sich aus dem branchenüblichen Verhalten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eben kein Recht des Leasingnehmers, also eben kein von Zorn angenommenes Aufgriffsrecht ergibt²⁹⁾.

Denkbar wäre jedoch, daß – jedenfalls im zivilrechtlichen Sinne – auch ohne ausdrückliche Option doch ein Recht des Leasingnehmers vorliegt, weil im Rahmen der ergänzenden Vertragsauslegung sich aus der Übung des redlichen Verkehrs ein Rechtsanspruch ableiten lassen könnte³⁰⁾. Daraus würde folgen, daß auch ohne ausdrücklich eingeräumtes Recht ein Anrecht auf Ankauf des

²¹⁾ Vgl statt vieler *Weilinger*, aaO 62 mwH.

²²⁾ S *Weilinger*, aaO 66.

²³⁾ *Bauer* in *GS-Lechner*, 18.

²⁴⁾ Festzuhalten ist jedoch, daß nach erfragten Erfahrungswerten von namhaften Leasinggesellschaften bei etwa zwei Prozent aller Vollamortisationsverträge kein Ankauf des Wirtschaftsgutes (und auch keine Weitermiete) zum Ende der Grundmietzeit erfolgt. Dies mag auf mangelndes wirtschaftliches Interesse entweder des Leasinggebers oder aber des Leasingnehmers zurückzuführen sein.

²⁵⁾ Vgl nochmals *Stoll*, aaO 138 FN 23.

²⁶⁾ Vgl hiezu auch *Quantschnigg/Schuch*, aaO § 6 Rz 9.

²⁷⁾ Ausnahmen finden sich zB im Bereich der Naturalobligationen, die Schulden darstellen, die nicht zwangsweise durchsetzbar sind. Der Mangel der Durchsetzbarkeit ändert aber nichts daran, daß der Naturalschuldner wirklich schuldet (*Kozio/Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts, 8. Aufl, 190). Auch hier steht dem Recht des einen die Verpflichtung des anderen entgegen.

²⁸⁾ VwGH 5. 12. 1972, 2391/71 Slg 4464.

²⁹⁾ S hiezu auch *Tanzer*, FJ 1993, 122 (124).

³⁰⁾ Vgl *Rummel* in *Rummel*, Kommentar zum ABGB², § 914 ABGB Rz 13; *Krejci* in *Rummel*², § 17 KSchG Rz 5.

4 STEUERRECHT

Recht der Wirtschaft (RdW) 1995/10

Wirtschaftsgutes durch den Leasingnehmer zum Ende der Grundmietzeit bestünde. Der Kaufpreis wäre wohl noch nicht festgesetzt, in eventu jedoch ebenfalls aus der Übung des redlichen Verkehrs – mit einer bis drei Monatsmieten – ermittelbar.

Diese zivilrechtliche (Vor-)Frage ist jedoch – auch bei bewußter Außerachtlassung der expliziten Aussagen des VwGH³¹⁾ – zur näheren Beleuchtung der Auffassung von Zorn nicht von Relevanz und muß daher nicht näher hinterfragt werden.

4. Spannungsverhältnis des Aufgriffsrechtes zur Zurechnung

Wie immer die Lösung der zivilrechtlichen Frage tatsächlich sein mag, die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes erweist sich stets als unzulässig.

Ist nämlich mangels einer ausdrücklichen Vereinbarung, aufgrund einer durchaus unterschiedlichen Praxis im Verlauf der vergangenen Jahre bzw auch zwischen den diversen Leasingunternehmungen sowie mangels der exakten Bestimmbarkeit des Kaufpreises – also eben aufgrund des bloß branchenüblichen Verhaltens – kein Rechtsanspruch des Leasingnehmers gegeben, so erhellt, daß auch kein wie immer geartetes Aufgriffsrecht existent ist, ein solches mithin auch nicht aktiviert werden kann und darf.

Würde man die Position des Leasingnehmers jedoch so ansehen, daß er aufgrund der Verkehrssitte den Rechtsanspruch auf Erwerb des Wirtschaftsgutes hat, so wäre ein Recht gegeben, daß der Einräumung einer Kaufoption entspricht. Auch eine Kaufoption stellt ja das Recht des Leasingnehmers auf Ankauf des Wirtschaftsgutes dar. Daher würde das Aufgriffsrecht bzw die Kaufoption zur Nämlichkeit führen, also nur eine andere Bezeichnung für dieselbe materielle Situation darstellen. Daß die Annahme eines Rechtes auf unterschiedlichem interpretativen Wege zustande kommt (Interpretation einer eingeräumten Option oder aber ergänzende Vertragsauslegung), scheint keine Rolle zu spielen.

Aus einem Rechtsanspruch des Leasingnehmers – so sich dieser aus der Branchenüblichkeit ergeben sollte – folgt aber auf dem Boden der oben dargestellten Judikatur und Verwaltungspraxis zwingend die Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer, wodurch die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes beim Leasingnehmer ebenfalls nicht zulässig wäre. Wenn Zorn also aus der Branchenüblichkeit ein Aufgriffsrecht des Leasingnehmers schließt, hätte er die Judikatur des VwGH, die im Fall des bloßen branchenüblichen Verhaltens des Leasinggebers ohne ausdrückliche Kaufoption klar die Zurechnung zum Leasinggeber ausspricht, kritisieren müssen. Zorn hat aber – durchaus zu Recht – die Ausführungen des VwGH als richtig bezeichnet und kam zur Annahme, daß wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers diesfalls nicht vorliegen könne. Der Schluß, daß zwar kein wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer, wohl aber ein Aufgriffsrecht vorliege, ist aber aus den ausführlich dargestellten Gründen abzulehnen.

Abschließend sei festgehalten, daß die Auffassung von Zorn wohl auch bei einer Option zu einem wirtschaftlich

nicht ausschlaggebenden Entgelt – logisch weitergeführt – im Widerspruch zur Rsp des VwGH stehen müßte. Ist der Leasinggeber nämlich bereit, das Wirtschaftsgut, das noch einen bedeutenden Wert darstellt, um etwa 100,- zu verkaufen, so ergibt sich, daß der Kaufpreis für das Gut nicht in diesem Wert allein bestehen kann. Vielmehr müßte man wohl auch hier annehmen, daß ein Teil der Leasingraten für den Erwerb der Option aufgewendet würde, sodaß das Entgelt letztlich wieder bedeutsam wäre. Dies hätte allerdings die rechtliche Konsequenz, daß die Aktivierung des Leasinggutes beim Leasinggeber erfolgen müßte, weshalb das oben besprochene Zurechnungskriterium der Option zu einem nicht ausschlaggebenden Entgelt nie greifen könnte. Schlußendlich läge bei Leasingverträgen inhaltlich immer ein Restwertvertrag zum Verkehrswert vor, wobei dieser Wert im klassischen Fall nach Beendigung des Vertrages bei einem Erwerb bezahlt werden müßte, im gegebenen Fall der Restwert jedoch während der Laufzeit aus den Leasingraten finanziert würde. Der sich so ergebende Widerspruch läßt sich nur lösen, wenn man bei einer Option den Ausübungspreis durch Vergleich zum Verkehrswert (Buchwert) auf seine wirtschaftliche Höhe untersucht und bei einem nicht ausschlaggebenden Entgelt aus der Option – auf dem Boden der VwGH-Judikatur – die Zurechnung zum Leasingnehmer annimmt. Liegt jedoch keine Option vor, so dienen die Leasingraten bei Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber auch aus diesem Grund nicht dem Erwerb eines Aufgriffsrechtes.

5. Zusammenfassung

Zorn³²⁾ hat die Auffassung vertreten, daß das branchenübliche Verhalten einer Leasinggesellschaft, dem Leasingnehmer am Ende der Grundmietzeit eines Vollamortisationsvertrages den Ankauf zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Wert zu ermöglichen, zwar nichts an der Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber ändere, wohl aber ein Aufgriffsrecht beim Leasingnehmer in der Differenz zwischen Kaufpreis und Verkehrswert zu aktivieren sei. Die Leasingraten stellten daher teilweise Anschaffungskosten für dieses Aufgriffsrecht dar und seien insoweit nicht sofort als Betriebsausgaben absetzbar.

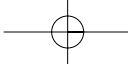
Dieser Auffassung ist insoweit zu folgen, als tatsächlich die Zurechnung beim Leasinggeber erhalten bleibt³³⁾. Soweit die Aktivierungspflicht eines Aufgriffsrechtes argumentiert wurde, ist die Auffassung jedoch abzulehnen.

Schon in der früheren Literatur wurde überwiegend ein Schwebezustand im Sinne einer Aktivierung der Kaufoption beim Leasingnehmer bei Aktivierung des Wirtschaftsgutes beim Leasinggeber mit guten Gründen abgelehnt. Auch scheint die Annahme eines Vermögensgegenstandes und wohl auch eines Wirtschaftsgutes mangels rechtlicher Durchsetzbarkeit bzw selbständiger Verkehrsfähigkeit nicht zulässig. Vor allem entsteht aber ein Wertungswiderspruch mit der von Zorn akzeptierten Rsp des VwGH. Stellt das Aufgriffsrecht kein Recht dar, so

³²⁾ ÖStZ 1993, 254.

³³⁾ VwGH 5. 12. 1972, 2391/71; VwGH 27. 8. 1991, 91/14/0065.

³¹⁾ Siehe unten.



Recht der Wirtschaft (RdW) 1995/10

STEUERRECHT 5

kann es auch nicht aktiviert werden. Wäre aber tatsächlich ein aktivierungsfähiges Recht des Leasingnehmers gegeben, so müßte es zur Zurechnung des Wirtschaftsgutes, also des Leasinggutes, zum Leasingnehmer kommen. Auch diesfalls wäre das Aufgriffsrecht nicht selbständig aktivierbar.

Die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes ist also im geschilderten Sachverhalt abzulehnen; es bleibt bei der Zurechnung des Leasinggutes zum Leasinggeber. Die Leasingraten können vom Leasingnehmer unter den weiteren Voraussetzungen zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

