Urteil vom 13. Oktober 2016, IV R 33/13

Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen im Rahmen von Sale-and-lease-back-Gestaltungen

ECLI:DE:BFH:2016:U.131016.IVR33.13.0

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG VZ 2007 , HGB § 252 Abs 1 Nr 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. Juli 2013, Az: 4 K 188/11

Leitsätze

Wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO des Leasingnehmers an dem Leasinggegenstand kommt nicht in Betracht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber ein Andienungsrecht eingeräumt ist .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 3. Juli 2013 4 K 188/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als ehemaliger und einziger Kommanditist prozessualer Rechtsnachfolger der während des Revisionsverfahrens im Jahr 2014 vollbeendeten ... GmbH & Co. KG (KG).

2 Die KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 2006 gegründet. Der Kläger war an der KG als einziger Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 160.000 € beteiligt. Alleinige persönlich haftende Gesellschafterin war zunächst die X-GmbH. Ihr oblag die Geschäftsführung und Vertretung der KG. Sie war am Kapital der KG nicht beteiligt und erhielt u.a. eine jährliche Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung in Höhe von 4.000 € sowie Aufwendungsersatz. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen durch Beschluss vom ... Dezember 2008 schied die X-GmbH --wie im Gesellschaftsvertrag vereinbart-- aus der KG aus. An ihre Stelle trat durch Vertrag vom 25. August 2008 die Y-GmbH.

3 Gegenstand des von der KG betriebenen Unternehmens war das Verleasen von Wirtschaftsgütern. Im Streitjahr 2007 gewann die KG die A-GmbH und die B-GmbH als Leasingnehmerinnen, von denen sie die Leasinggegenstände ankaufte und sogleich an diese als Leasinggeberin zurückverleaste ("Sale-and-lease-back-Verfahren").

4 Die A-GmbH stellte aus erworbenen Komponenten elektronische Informationssysteme bestehend aus Plasmabildschirmen, Medienrechnern und Wandhalterungen zusammen, die zur Ausstrahlung von Informationsprogrammen und Werbesendungen an werbewirksamen Standorten aufgestellt wurden. Der Neupreis der verschiedenen Hardware-Komponenten eines Informationssystems belief sich auf ca. 3.000 €. Die KG erwarb im April 2007 zwölf und im Juli 2007 ein weiteres dieser Informationssysteme zum Preis von jeweils ... € zuzüglich Umsatzsteuer. Auf die Rechnungsbeträge von brutto gesamt ... € zahlte die KG Teilbeträge von gesamt ... €. In Höhe der Restkaufpreise von gesamt ... € gewährte die A-GmbH der KG ein Lieferantendarlehen, das in seiner jeweiligen Höhe mit 4,5 % jährlich zu verzinsen war. Die Darlehen sollten in 48 gleichbleibenden --Zins und Tilgung

enthaltenden-- Raten zurückgeführt werden. Aufgrund von im April und August 2007 geschlossenen Leasingverträgen überließ die KG die erworbenen Informationssysteme der A-GmbH zur Nutzung. Die Leasingverträge hatten eine Laufzeit von 48 Monaten. Die monatliche Leasingrate pro Gerät belief sich auf ... € zuzüglich Umsatzsteuer. Ferner schloss die KG mit der A-GmbH Rückkaufvereinbarungen ab. Danach war die A-GmbH auf Verlangen der KG verpflichtet, die Leasingobjekte bei Beendigung des Leasingvertrags zurückzukaufen. Bei Ausübung des Rückkaufverlangens zum Ende der vereinbarten Leasinglaufzeit sollte der Rückkaufpreis 20 % des Nettoverkaufspreises abzüglich eventueller Zulassungs- und Überführungskosten betragen. Durch Beschluss des Amtsgerichts im Oktober 2009 wurde über das Vermögen der A-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet, so dass es nicht zu einer vollständigen Durchführung der Verträge kam.

5 Die B-GmbH stellte Bakterienkulturen her, die im Bereich der Aquaristik eingesetzt wurden, um die für die Aufzucht und Erhaltung der Fischpopulationen erforderlichen Bedingungen zu schaffen. Die Bakterienkulturen konnten dem Wasser entweder in Tablettenform oder in flüssiger Form zugeführt werden. Die Zuführung in flüssiger Form erfolgte durch Dosierautomaten, die vor allem in Zoofachhandlungen aufgestellt wurden und dort zugleich als Verkaufsautomaten für die flüssigen Bakterienkulturen dienten. Die KG schloss im März 2007 mit der B-GmbH Verträge ab, die den mit der A-GmbH getroffenen Vereinbarungen entsprachen. Sie erwarb 46 Dosierautomaten zum Stückpreis von ... € zuzüglich Umsatzsteuer. Über zwei Drittel des Nettokaufpreises gewährte die Verkäuferin der KG ein mit 4,5 % jährlich zu verzinsendes und in 48 Monatsraten zurückzuführendes Lieferantendarlehen. Die Laufzeit des Leasingvertrags betrug ebenfalls 48 Monate, die Leasingrate belief sich auf monatlich ... € zuzüglich Umsatzsteuer. Am Ende der Vertragslaufzeit war die B-GmbH auf Verlangen der KG verpflichtet, die Dosierautomaten zu einem Preis von ... € zuzüglich Umsatzsteuer zurückzukaufen.

6 Im Juni 2010 reichte die KG bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für das Jahr 2007 (Streitjahr) eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und einen Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 ein. In der Bilanz waren die Leasinggegenstände (Informationssysteme und Dosierautomaten) als ihr Anlagevermögen ausgewiesen. In den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb (Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft) in Höhe von ./. ... € war die der Komplementärin zustehende Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung in Höhe von 4.000 € enthalten, so dass sich die Höhe des laufenden --allein dem Kläger zuzurechnenden-- Gesamthandsgewinns auf ./. ... € belief. Bei der Ermittlung der Einkünfte hatte die KG auf die Leasinggegenstände degressive Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 30 % der Anschaffungskosten vorgenommen. Dies entsprach einem Betrag von ... €.

7 In dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 2007 vom 5. August 2010 stellte das FA u.a. einen laufenden Gesamthandsgewinn der KG in Höhe von ... € fest. Darin nicht berücksichtigt war die als Betriebsausgabe erklärte AfA in Höhe von ... €, da die Leasinggegenstände nach Ansicht des FA nicht der KG zuzurechnen seien. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2011 als unbegründet zurück.

8 Die daraufhin erhobene Klage hatte teilweise Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- vom 3. Juli 2013 4 K 188/11). Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, das FA habe zwar in dem angefochtenen Bescheid zu Recht das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggegenständen nicht der KG zugerechnet, aus den durchgeführten "Sale-and-lease-back-Verfahren" aber keine vollständig zutreffenden Folgerungen für ihre Gewinnermittlung gezogen. So hätte nicht allein die AfA rückgängig gemacht werden dürfen. Die "Sale-and-lease-back-Verfahren" seien insgesamt als jeweils ein verzinsliches Darlehen der KG an die Leasingnehmerinnen in Höhe der jeweils geleisteten Anzahlungen zu werten. Diese Darlehen seien durch die sich im Laufe der weiteren Vertragsabwicklung --aus Leasingraten und Raten der Lieferantendarlehen-- ergebenden monatlichen Zahlungsüberschüsse zugunsten der KG verzinst und getilgt worden. Das zivilrechtliche Eigentum an den Leasinggegenständen sei nur zu Sicherungszwecken auf die KG übertragen worden. Danach ergebe sich ein laufender Gesamthandsgewinn der KG in Höhe von ... €.

9 Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung materiellen und formellen Bundesrechts.

10 Er beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und den Feststellungsbescheid 2007 vom 5. August 2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2011 dahingehend abzuändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn auf ./. ... € festgestellt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Die Y-GmbH schied am ... Juni 2014 aus der KG aus. Hiervon wurde der Senat erst mit Schreiben der Prozessbevollmächtigten vom 1. Dezember 2016 unterrichtet. Zu diesem Zeitpunkt waren bereits die mündliche Verhandlung durchgeführt, ebenso die Urteilsformel den Beteiligten formlos bekanntgegeben worden.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Rubrum ist Herr ... als ehemaliger Kommanditist der KG als Kläger aufzunehmen (dazu 1.). Soweit das FG zu dem Ergebnis gekommen ist, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Informationssystemen im Rahmen des gewählten "Sale-and-lease-back-Verfahrens" bei der A-GmbH verblieben sei, hat es § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) rechtsfehlerhaft ausgelegt (dazu 2. bis 5.). Mangels Spruchreife ist die Sache an das FG zurückzuverweisen (dazu 6.).

14 1. Aufgrund der Vollbeendigung der KG sind die Beteiligtenstellung und Prozessführungsbefugnis der KG uneingeschränkt auf den Kläger --den ehemaligen Kommanditisten-- übergegangen. Eine Verfahrensunterbrechung nach § 155 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) ist nicht eingetreten. Das Rubrum war entsprechend zu ändern.

15 a) Die KG, die zulässigerweise gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO Klage gegen den Feststellungsbescheid 2007 erhoben und Revision gegen die Vorentscheidung eingelegt hatte, ist während des Revisionsverfahrens erloschen. Wie sich aus den vom FA vorgelegten Unterlagen ergibt, ist die Y-GmbH am ... Juni 2014 aus der KG ausgeschieden. Damit ist deren Gesamthandsvermögen auf den verbliebenen Gesellschafter --den Kläger-- im Wege der Anwachsung gemäß § 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ohne Liquidation übergegangen. Die KG wurde damit sofort vollbeendet (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 18, m.w.N.).

16 b) Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, ist mit deren Vollbeendigung daher erloschen. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Die Klagebefugnis geht deshalb auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (z.B. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 19, m.w.N.).

17 c) Tritt die Vollbeendigung --wie im Streitfall-- während des Revisionsverfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 VIII R 71/06, unter III.1.b). Die Beteiligtenstellung und Prozessführungsbefugnis gehen mit der Vollbeendigung auf diese ehemaligen Gesellschafter über (BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.a). Dabei erstreckt sich die prozessuale Rechtsnachfolge nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind (BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 20, m.w.N.).

18 d) Der Eintritt der ehemaligen Gesellschafter ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge i.S. von § 155 FGO i.V.m. § 239 ZPO zu beurteilen (grundlegend BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 90/84, BFHE 155, 250, BStBl II 1989, 326, unter 2.).

19 aa) War die Prozessstandschafterin, hier die KG, durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten, so greift insoweit § 246 ZPO ein. Danach tritt in den Fällen des § 239 ZPO eine Unterbrechung des Verfahrens nicht ein, wenn ein postulationsfähiger Prozessbevollmächtigter bestellt war und dieser und der Prozessgegner keinen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 246 Abs. 1 ZPO stellen.

20 bb) Nach § 155 FGO i.V.m. § 86 ZPO wird die Vollmacht durch den Wegfall des Vollmachtgebers nicht aufgehoben. Die Vollmacht behält im Verhältnis zu den Rechtsnachfolgern, die anstelle des Vollmachtgebers Kläger geworden

sind, ihre Wirkung (z.B. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 23, m.w.N.). § 86 ZPO gilt entsprechend bei einem Wegfall der gesetzlichen Prozessstandschaft.

21 cc) Macht der Prozessbevollmächtigte von der Aussetzungsmöglichkeit (§ 155 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 ZPO) keinen Gebrauch, so müssen die prozessualen Rechtsnachfolger die Prozesshandlungen des Prozessbevollmächtigten auch dann gegen sich gelten lassen, wenn sie den Bevollmächtigten nicht selbst mit ihrer Vertretung beauftragt haben (z.B. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 24, m.w.N.).

22 e) Diese Rechtsfolgen treten auch dann ein, wenn im Falle einer liquidationslosen Vollbeendigung ein --wie ggf. hier-- noch nicht endgültig abgewickelter Streit mit den Finanzbehörden über eine Betriebssteuer der ehemaligen Personengesellschaft besteht. Die Personengesellschaft kann bei einem noch andauernden Streit über eine Betriebssteuer nur dann für steuerrechtliche Zwecke als fortbestehend angesehen werden, wenn sie in das Liquidationsstadium eingetreten ist und nicht ohne Liquidation vollbeendet wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 12. April 2007 IV B 69/05, BFH/NV 2007, 1923, unter 1.c).

23 f) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen war das Revisionsverfahren ohne Unterbrechung allein mit dem Kläger als prozessualem Rechtsnachfolger der KG fortzusetzen. Die KG war bereits vor dem FG durch die im Revisionsverfahren auftretenden Prozessbevollmächtigten vertreten. Die Prozessbevollmächtigten haben die Aussetzung des Revisionsverfahrens nicht beantragt.

24 g) Schließlich ist der Senat nicht gehalten, die mündliche Verhandlung unter Ladung des Klägers nach § 121 i.V.m. § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO wiederzueröffnen.

25 Der Senat ist erst nach Durchführung der mündlichen Verhandlung und nach formloser Bekanntgabe der Urteilsformel von der Vollbeendigung der KG informiert worden. Die formlose Bekanntgabe der Urteilsformel führt dazu, dass das Gericht an seine Entscheidung gebunden ist (BFH-Beschluss vom 18. September 2014 IX B 19/14, Rz 9, m.w.N.). Nach diesem Zeitpunkt ist eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht mehr möglich (z.B. BFH-Beschluss vom 8. März 2011 IV S 14/10, Rz 9, m.w.N.; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 93 Rz 8, m.w.N.). Damit bleibt der Kläger als prozessualer Rechtsnachfolger der KG an diese Entscheidung gebunden.

26 2. Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).

27 3. Diese Definition des wirtschaftlichen Eigentums umfasst eine Mehrzahl ungleichartiger "zivilrechtlicher Rechtslagen", die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert deshalb nach der Rechtsprechung die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung (z.B. BFH-Urteil vom 24. Juni 2004 III R 42/02, BFH/NV 2005, 164, unter II.2.a). Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wird u.a. angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (grundlegend BFH-Urteil vom 26. Januar 1970 IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264, unter C.III.1.). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

28 a) Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum in diesem Sinne an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut. Etwas anderes kann dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen (BFH—Urteil vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, Rz 21, m.w.N.).

29 b) Dies gilt gleichermaßen für das Leasing von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Ob Substanz und Erträge des Leasingguts während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (ausnahmsweise) vollständig dem Leasingnehmer zustehen, ist in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen zu beurteilen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kommt eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers insbesondere in Betracht (Fallgruppen), wenn

- der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer eine sinnvolle Verwendung finden kann (Spezialleasing),

- sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes und die Grundmietzeit annähernd decken oder

- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist

(vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264, unter C.III.2.; vom 30. Mai 1984 I R 146/81, BFHE 141, 509, BStBl II 1984, 825, unter II.2.; vom 9. Dezember 1999 III R 74/97, BFHE 191, 125, BStBl II 2001, 311, unter II.1.b; vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, Rz 22, m.w.N.; vom 2. Juni 2016 IV R 23/13, Rz 31).

30 c) Da es sich auch bei dem "Sale-and-lease-back-Verfahren" grundsätzlich um ein Leasing handelt (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29. November 1989 VIII ZR 323/88, BGHZ 109, 250, unter II.2.c), finden die genannten Grundsätze auch auf solche Gestaltungen Anwendung. Das "Sale-and-lease-back" ist dadurch gekennzeichnet, dass sich der Leasinggeber den Leasinggegenstand nicht von einem Dritten, sondern vom Leasingnehmer beschafft (BGH-Urteil in BGHZ 109, 250, unter II.2.a). Der Leasinggegenstand wird zunächst von dem Leasingnehmer auf den Leasinggeber übertragen (Übertragungsgeschäft) und dann vom Zweit- an den Erstgenannten im Rahmen eines Leasingvertrags zur Nutzung überlassen (Gelhausen/Henneberger, Die Bilanzierung von Leasingverträgen, Handbuch des Jahresabschlusses --HdJ--, Abt. VI/1 Rz 6; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., HGB § 246 Rz 395). Wird bei einem "Sale-and-lease-back" der Leasingvertrag derart ausgestaltet, dass das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, verbleibt es durchgehend beim Leasingnehmer. Es findet kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasinggeber und wieder zurück auf den Leasingnehmer statt.

31 4. Höchstrichterlich noch nicht geklärt ist die Frage, ob wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers auch dann in Betracht kommt, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit ist, allerdings nicht dem Leasingnehmer ein Optionsrecht (Verlängerungs- oder Kaufoption), sondern dem Leasinggeber als zivilrechtlichem Eigentümer ein Andienungsrecht zu so günstigen Konditionen eingeräumt ist, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist. Diese Frage ist --entgegen der Rechtsauffassung des FG (wie Vorinstanz aber auch FG Köln, Beschluss vom 20. September 2011 12 V 1524/11, unter II.1.a, und Urteile vom 1. September 2016 15 K 444/12 --Revision anhängig unter IV R 55/16--, 15 K 445/12, und 15 K 446/12 --Revision anhängig unter IV R 56/16--; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Aufl., § 5 Rz 725; Kleinmanns, Betriebs-Berater 2012, 3198; vgl. auch Gelhausen/Henneberger, a.a.O., HdJ, Abt. VI/1 Rz 253)-- zu verneinen.

32 a) § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert, dass ein anderer den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Es wird zwar nur ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers verlangt. Aus dem Wortlaut dieser Norm ("kann") ergibt sich aber, dass der andere diesen Ausschluss bewirken können muss. Ist in Leasingfällen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit, kann der Leasingnehmer (der "andere") den Leasinggeber nur dann für die verbleibende Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen, wenn ihm eine entsprechende rechtliche Befugnis zusteht. Der Senat stimmt daher insoweit der Rechtsauffassung des Klägers zu, wonach der Nutzungsberechtigte (Leasingnehmer) in solchen Fällen über eine den wirtschaftlichen Ausschluss herbeiführende Befugnis (z.B. Verlängerungs- oder Kaufoption) verfügen muss. Ist in einem derartigen Fall darüber hinausgehend mit der Ausübung dieses Rechts durch den Leasingnehmer bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung zu rechnen, wird der Leasingnehmer den Leasinggeber auf Dauer von jeglicher Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen (BFH-Urteil in BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264, unter C.III.2.b und c); der Leasinggegenstand ist dem Leasingnehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen.

33 b) Hingegen kann dem Leasingnehmer kein wirtschaftliches Eigentum zugerechnet werden, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber als zivilrechtlichem Eigentümer ein Andienungsrecht eingeräumt ist. Dabei kommt es --anders als das FG meint-- nicht darauf an, ob die Ausübung dieses Andienungsrechts für den Rechtsinhaber (Leasinggeber) wirtschaftlich vorteilhaft ist. Für Wahrscheinlichkeitserwägungen ist an dieser Stelle kein Raum. Denn in einem

solchen Fall ist der Leasingnehmer rechtlich nicht in der Lage, den Leasinggeber i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO für die gesamte Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich auszuschließen. Vielmehr ist der Leasinggeber in der Lage, nach Ablauf der Grundmietzeit nach seinem Belieben mit dem Wirtschaftsgut zu verfahren. Selbst dann, wenn von vornherein eine vertragliche Gestaltung gewählt wurde, welche die Ausübung des Andienungsrechts als wirtschaftlich vernünftig erscheinen lässt, bleibt es dabei, dass es sich hierbei um eine rechtliche Befugnis des Leasinggebers und nicht um eine solche des Leasingnehmers handelt.

34 5. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG rechtsfehlerhaft entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Informationssystemen bei der A-GmbH verblieben sei, weil der KG ein Andienungsrecht zugestanden habe, das die KG unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten (zwingend) habe ausüben müssen.

35 Selbst wenn der KG ein wirtschaftlich vorteilhaftes Andienungsrecht zugestanden haben sollte, ließe sich hieraus --wie dargelegt (dazu oben 4.)-- kein wirtschaftliches Eigentum der A-GmbH herleiten. Denn die A-GmbH konnte die KG für den Fall einer verbleibenden Nutzungsdauer --mangels rechtlicher Befugnis-- insoweit nicht i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO von der Einwirkung auf die Informationssysteme ausschließen.

36 6. Auf Grundlage der bisherigen Feststellungen kann der Senat nicht abschließend beurteilen, ob die A-GmbH ggf. aus anderen Gründen wirtschaftliche Eigentümerin der Informationssysteme geblieben und das FG-Urteil deshalb im Ergebnis zutreffend ist.

37 a) Nach den Ausführungen des FG, wonach die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Informationssysteme möglicherweise ein Jahr kürzer oder bis zu zwei Jahre länger als die Grundmietzeit von 48 Monaten gewesen sei (unter I.1.c der Gründe des angefochtenen Urteils), ist es denkbar, dass sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Informationssysteme und die Grundmietzeit annähernd gedeckt haben. Danach ist es möglich, dass die A-GmbH unter diesem Aspekt wirtschaftliche Eigentümerin der Informationssysteme geblieben ist. Diese Frage war --unter Zugrundelegung des Rechtsstandpunkts des FG-- nicht entscheidungserheblich.

38 b) Dem FG wird hiermit Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Informationssysteme zu ermitteln. Sollte diese nicht länger gewesen sein als die Grundmietzeit von 48 Monaten und hätten die Informationssysteme mit Ablauf der Grundmietzeit keinen nennenswerten Verkaufswert mehr besessen, wäre die Annahme gerechtfertigt, dass das wirtschaftliche Eigentum an diesen Leasinggegenständen bei der A-GmbH verblieben ist.

39 7. Im Übrigen weist der Senat für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:

40 a) Soweit das "Sale-and-lease-back-Verfahren" mit der B-GmbH in Rede steht, ist die Würdigung des FG, wonach ein Fall des Spezialleasings vorgelegen habe und deshalb das wirtschaftliche Eigentum bei der B-GmbH (Leasingnehmerin) verblieben sei, nicht zu beanstanden.

41 aa) Das FG kam zu dem Ergebnis, dass die Leasinggegenstände speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei diesem wirtschaftlich sinnvoll verwertbar gewesen seien. Diese Tatsachenwürdigung ist unter Berücksichtigung des bisher vom FG festgestellten Sachverhalts möglich; sie verstößt nicht gegen Denkgesetze.

42 bb) Ebenso konnte das FG davon absehen, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Dosierautomaten zu bestimmen.

43 Denn nach der Rechtsprechung des BFH ist beim Spezialleasing eine wirtschaftliche Einwirkungsmöglichkeit des Leasinggebers ohne Rücksicht auf das Verhältnis zwischen Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer zu verneinen. Dies hat der BFH bisher zwar nur für Fälle angenommen, in denen dem Leasingnehmer ein Optionsrecht eingeräumt war (BFH-Urteil in BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264, unter C.III.2.e; dies offenlassend BFH-Urteil vom 1. Oktober 1970 V R 49/70, BFHE 100, 272, BStBl II 1971, 34, unter 1.). Gleiches muss aber auch dann gelten, wenn dem Leasingnehmer --wie hier-- kein derartiges Recht zusteht (gleicher Ansicht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. April 1971 IV B/2 -S 2170- 31/71, BStBl I 1971, 264, unter III.4.; offenlassend BFH-Urteil vom 30. November 1989 IV R 97/86, BFH/NV 1991, 432, unter 1.c). Als maßgeblich hierfür sieht der Senat an, dass beim Spezialleasing der Herausgabeanspruch des Leasinggebers --unabhängig von einer Option des Leasingnehmers-- stets (wirtschaftlich) wertlos ist. Selbst wenn der Leasinggeber den Leasinggegenstand vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zurückerhalten sollte, bliebe es dabei, dass er diesen Gegenstand wirtschaftlich nicht anderweitig nutzen oder verwerten kann.

44 cc) Schließlich hat das FG seine Entscheidung, wonach ein Fall des Spezialleasings gegeben sei, auch nicht in Verkennung der Regeln über die Feststellungslast getroffen. Im Gegenteil hat es den Sachverhalt ermittelt und hieraus eigene Schlussfolgerungen gezogen.

45 b) Soweit das FG das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggegenständen --so wie bereits für die an die B-GmbH verleasten Dosierautomaten geschehen-- zu Recht der Leasingnehmerin zugerechnet hat, hat es das "Sale-and-lease-back-Verfahren" zutreffend als ein Darlehen der KG an die Leasingnehmerin in Höhe der geleisteten Anzahlungen gewertet.

46 aa) Verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggegenständen beim Leasingnehmer, kann der --dem Leasingvertrag zeitlich vorgelagerte-- Kaufvertrag mangels Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums weder als ein gewinnrealisierender Umsatzakt (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) durch den Leasingnehmer (dazu auch BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 I R 94/95, BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122, unter II.B.1.; Gelhausen/ Henneberger, a.a.O., HdJ, Abt. VI/1 Rz 254; Adler/Düring/ Schmaltz, a.a.O., HGB § 246 Rz 395) noch als eine Anschaffung durch den Leasinggeber (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101, unter A.1., zum Begriff der Anschaffung) gewertet werden. Ebenso kann der zeitlich nachgelagerte Leasingvertrag beim Leasinggeber weder als erneuter gewinnrealisierender Umsatzakt (mangels Rückübertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch den Leasinggeber) noch als eine Gebrauchsüberlassung (mangels Verbleibs des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber; vgl. BFH-Urteil vom 4. September 1996 XI R 20/96, BFH/NV 1997, 336, unter II.2.) beurteilt werden. Vielmehr ist der Leasinggegenstand steuerrechtlich ununterbrochen dem Leasingnehmer zuzurechnen und bei ihm zu aktivieren; bilanziell erfolgt weder ein Ab- noch Zugang (Gelhausen/Henneberger, a.a.O., HdJ, Abt. VI/1 Rz 254).

47 bb) In einem derartigen Fall besitzt das "Sale-and-lease-back-Verfahren" eine Finanzierungs- und Sicherungsfunktion (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 V R 22/03, BFHE 213, 83, BStBl II 2006, 727, unter II.1.b cc, zur Umsatzsteuer; Forst/Schaaf in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Rz 2212). Es dient wirtschaftlich dazu, dem Leasingnehmer Liquidität zu beschaffen (z.B. zur Finanzierung der Leasinggegenstände). Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums auf den Leasinggeber erfolgt (lediglich) zu Sicherungszwecken. Die Kaufpreiszahlung durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer ist wirtschaftlich als ein Darlehen zu betrachten, das mit der Zahlung der Leasingraten zurückgeführt wird (Forst/Schaaf in Prinz/Kanzler, a.a.O., Rz 2212).

48 cc) Etwas anderes ergibt sich im Streitfall nicht daraus, dass zugleich die KG von der Leasingnehmerin ein Darlehen zur Finanzierung eines Teils des "Kaufpreises" erhalten hat (Lieferantenkredit).

49 Diese Gegenfinanzierung des "Kaufpreises" führte lediglich zu einer Reduzierung, nicht aber zur Beseitigung der Finanzierungsfunktion. Einkommensteuerrechtlich konnte dem Lieferantenkredit (Darlehen) schon deshalb keine eigenständige Bedeutung zukommen, weil --bei Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums bei den Leasingnehmerinnen-- mangels Lieferung der Leasinggegenstände an die KG keine zu finanzierenden "Kaufpreise" existierten. Den "Sale-and-lease-back-Verfahren" kam daher nur insoweit eine Finanzierungsfunktion zu, als die KG selbst die "Kaufpreise" in Höhe der Anzahlungen aufbringen musste. Auf Seiten der KG lag wirtschaftlich insgesamt ein Darlehensgeschäft vor. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass in den Lieferantenkreditverträgen ein Gleichlauf zwischen der Zahlung der Leasingraten und der Darlehensraten aus den Lieferantendarlehen hergestellt ist. So hat die Leasingnehmerin der KG ihre Darlehensraten so lange gestundet, bis die Leasingrate für den entsprechenden Monat bei der KG eingegangen ist. Damit sind die monatlichen Zahlungsströme aus den Leasingverträgen (Leasingraten an KG) und den Lieferantenkreditverträgen (Zins und Tilgung an Leasingnehmer) miteinander zu saldieren. Der sich hieraus zugunsten der KG ergebende Zahlungsüberschuss stellt wirtschaftlich die monatlich von den Leasingnehmerinnen gezahlte Darlehensrate dar, die ihrerseits in einen erfolgswirksamen Zins- und in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil aufzuteilen ist. Da es sich bei den monatlichen Zahlungsströmen um der Höhe nach fest vereinbarte Raten handelt, ist von einem Annuitätendarlehen auszugehen.

50 dd) Dieser Beurteilung steht nicht das BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 12/15 (BFHE 253, 475) entgegen. Nach dieser Entscheidung kann ein "Sale-and-lease-back-Geschäft" aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als eine Mitwirkung des Leasinggebers (Käufers) an einer bilanziellen Gestaltung des Leasingnehmers (Verkäufers) zu werten sein, die eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung des Leasinggebers an den Leasingnehmer darstellt. Dieses Urteil besagt aber nicht, dass das "Sale-and-lease-back-Verfahren" überhaupt keine Finanzierungsfunktion mehr besitzt, sondern nur, dass der Zweck "Darlehensgewährung" (steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes) aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht hinter den Zweck "Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung" zurücktritt, wenn

die "Kaufpreiszahlung" durch den Leasinggeber wieder zu zwei Dritteln vom Leasingnehmer gegenfinanziert wird (BFH-Urteil in BFHE 253, 475, Rz 34). Rückschlüsse auf die einkommensteuerrechtliche Behandlung lassen sich hieraus nicht ziehen. Im Übrigen hat sich der V. Senat in dem genannten Urteil nur mit der bilanziellen Behandlung beim Leasingnehmer, nicht mit der im Streitfall entscheidungserheblichen bilanziellen Behandlung beim Leasinggeber beschäftigt.

51 ee) Schließlich hat das FG --soweit es die "Sale-and-lease-back-Verfahren" zutreffend als Darlehen gewertet hat-- die sich hieraus ergebenden bilanzsteuerrechtlichen Gewinnauswirkungen zutreffend erfasst.

52 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de