

dass die Einleitung mit gesondert anfechtbarem Bescheid ergeht (VfGH 9. 6. 1988, B 92/88; VwGH 5. 4. 1989, 88/13/0021, und 23. 5. 1990, 89/13/0237). Das Verständnis der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts vom normativen Charakter der Einleitungsverfügung eines Finanzstrafverfahrens erwächst allein daraus, dass mit der KWG-Nov 1986 in den bis dahin geltenden Gesetzestext des § 23 Abs 2 Z 1 KWG (Nichtbestehen des Bankgeheimnisses im Zusammenhang mit Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) das Wort „eingeleiteten“ eingefügt worden ist. Da § 23 KWG bzw der mit 1. 1. 1994 in Kraft getretene § 38 BWG an den Formalakt der Einleitung der Verfahren anknüpft, muss diesem Formalakt der Verfahrenseinleitung normative Bedeutung zugemessen werden.

Wie der VwGH bereits im E 16. 2. 1 994, 91/13/0203, zum Ausdruck gebracht hat, kommt fahrlässigen Finanzvergehen diese Wirkung auf das Bankgeheimnis nicht zu. Hinsichtlich solcher Delikte kann daher die Einleitung des Finanzstrafverfahrens rechtliche Interessen des bis dahin bloß Verdächtigen nicht in einer Weise berühren, dass die Einleitung als individueller normativer Verwaltungsakt anzusehen wäre. Der VwGH hat sogar ausgesprochen, dass es unzulässig sei, für die Einleitung wegen eines fahrlässigen Finanzvergehens die Bescheidform zu verwenden (E 25. 4. 1996, 96/16/0059).

Gleiche Überlegungen hat der VwGH nunmehr im E 30. 1. 2001, 2000/14/0109, für Finanzordnungswidrigkeiten angestellt. Da gem § 38 Abs 2 Z 1 BWG die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses nur „im Zusammenhang mit eingeleiteten gerichtlichen Strafverfahren gegenüber den Strafgerichten und mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, gegenüber den Finanzstrafbehörden“ entfällt, komme der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen einer Finanzordnungswidrigkeit keine normative Wirkung zu. Soweit die Einleitung des Strafverfahrens eine Finanzordnungswidrigkeit betrifft, sei überhaupt die Verwendung der Bescheidform rechtswidrig.

Die eigentliche Überraschung im genannten E 30. 1. 2001, 2000/14/0109, betrifft allerdings Aussagen zur Einleitung eines Strafverfahrens wegen Abgabenhinterziehung durch Verkürzung von USt-VZ nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG:

Nach der Rsp des VwGH zum materiellen Finanzstrafrecht ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs 2 lit a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn einer Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht. In einem solchen Fall ist nämlich die Tathandlung des § 33 Abs 2 lit a FinStrG als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten. Das gilt auch für Fälle, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG als auch jene nach § 33 Abs 1 FinStrG durch Unterlassung der Einbringung der UVA und der USt-Jahreserklärung bewirkt oder zu bewirken versucht wird (VwGH 15. 7. 1998, 97/13/0106). Eine Bestrafung eines Täters nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG erfordert daher klare und eindeutige Feststellungen dahingehend, ob der Täter nicht ohnehin den Tatbestand nach § 33 Abs 1 FinStrG hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer erfüllt hat (VwGH 28. 6. 2000, 97/13/0002).

Dem VwGH reicht es nicht mehr, dass sich die Strafbehörde im Straferkenntnis damit auseinander setzt, ob die Strafbarkeit nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG wegen eines strafbaren Verhaltens hinsichtlich der Jahres-USt weggefallen ist. Der Gerichtshof beanstandet nämlich im E 2000/14/0109, dass sich die belangte Behörde nicht schon im Einleitungsbescheid (dieser muss die zur Last gelegte Tat und die in Betracht kommende Strafbestimmung aufzeigen) damit auseinander gesetzt hat, ob der Bf hinsichtlich der Jahressteuererklärungen ein Verhalten gesetzt hat, das der Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG entgegenstehen könnte. „Sie hat es unterlassen, Erwägungen darüber anzustellen, ob nach der im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides gegebenen Sachlage dem Verdacht einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG nicht Vorgänge betreffend die Jahressteuererklärungen entgegenstehen.“

Aktivierung beim Leasing

RzW
2001/
197

Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 wurde für Leasinggesellschaften eine Sonderregelung geschaffen, wonach diese Differenzbeträge zwischen Buchwerten der Leasinggüter und Barwerten der Leasingforderungen bilanziell berücksichtigen dürfen.

StB Dr. Christian Prodingner
Wien

In der Folge sollen die Anwendungsvoraussetzungen dargestellt werden und einige Sinnhaftigkeitsüberlegungen abgewogen werden!).

1. Ausgangssituation

Beim Finanzierungsleasing in der in Österreich gebräuchlichen Form kommt es buchhalterisch und somit auch ertragsteuerlich zu einem zeitlich unterschiedlichen Ertrags-

anfall, als es eine betriebswirtschaftliche Betrachtung geböte.

Dies tritt zum einen dadurch auf, dass am Anfang eines Leasingvertrages dem Leasinggeber die Halbjahresabschreibung zusteht, wiewohl die – ertragswirksame – Leasingrate aufgrund des unterjährigen Beginnes geringer ist. Es kommt daher zu einem Verlust, obwohl betriebswirtschaftlich ein Gewinn oder ein geringerer Verlust vorliegt.

1) Es sei erwähnt, dass hier keinesfalls ein endgültiges Konzept für eine Entscheidungsfindung geliefert werden kann und soll. Vielmehr sollen einige Überlegungen Ausgangspunkt für die konkreten Planungen und Entscheidungen der potenziell Betroffenen sein.

Zum anderen kommt es bei Leasingverträgen dazu, dass während der Laufzeit die Leasingrate viel höher als die AfA ist, sodass der Leasinggeber hohe Erträge zu versteuern hat. Diese vorgezogenen Erträge werden später durch einen entsprechenden Verlust kompensiert. In Summe hat der Leasinggeber daher nur den Gewinn, also die Differenz zwischen Außenkondition und Refinanzierung zu versteuern. Es kann jedoch zu einem Auseinanderfallen von Aufwand und Ertrag in zeitlicher Hinsicht kommen. Dieses Phänomen tritt umso stärker auf, je niedriger der Restwert ist, am stärksten sohin bei einem Vollamortisationsvertrag.

Diese zeitliche Divergenz hat auch – gerade jüngst auch in der Literatur – zu Überlegungen hinsichtlich einer Dohrverlustrückstellung für Verwertungsverluste geführt²⁾.

Wie bekannt, konnten Verluste bis zum Veranlagungsjahr 2000 unbegrenzt vorgetragen und zur Gänze gegen Gewinne verrechnet werden.

2. Neuregelung Verlustvortrag

Nach § 2 Abs 2b EStG idF Budgetbegleitgesetz 2001³⁾ sind ab 2001 Verlustvorträge nur noch zu 75 % mit Gewinnen ausgleichsfähig. Dies bedeutet, dass 25 % eines Jahresgewinnes jedenfalls zu versteuern sind. Der nicht verbrauchte Verlustvortrag geht zwar nicht verloren, sondern wird weiter vorgetragen, was aber nichts daran ändert, dass ein Gewinn immer zu 25 % zu versteuern ist.

3. Auswirkung Leasing

Die Neuregelung hat zur Folge, dass für jeden Unternehmer eine Besteuerung von Scheingewinnen zum Tragen kommt. Der Verlustvortrag ist nämlich erst mit einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn voll zu verrechnen, bzw, soweit nach einer derartigen Verrechnung noch Verluste da sind, erst dann voll mit anderen Einkünften verrechenbar.

Beim Leasing wird dies nun umso problematischer, als Scheingewinne, die nach bisheriger Regelung aufgrund vorhandener Verlustvorträge (etwa durch Halbjahresabschreibungseffekte) wenigstens teilweise ausgeglichen werden konnten, durch die erwähnte 75%-Regel einer stärkeren Besteuerung unterzogen werden.

4. Neuregelung Aktivierung

Nach § 6 Z 16 EStG⁴⁾ kann ein Steuerpflichtiger, dessen Unternehmensschwerpunkt in der Vermietung von Wirtschaftsgütern liegt, den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Barwert der (diskontierten) Forderungen aus der Vermietung als aktiven oder passiven Ausgleichsposten ertrags- oder aufwandswirksam einstellen. Allerdings muss diesfalls der Betrag schon im Vorjahr angesetzt worden sein, was wiederum auch für die zukünftigen Jahre bindet. Das Wahlrecht muss für jeden Betrieb einheitlich ausgeübt werden.

Unter dem Buchwert ist der jeweilige steuerliche Restbuchwert zu verstehen.

Der Barwert der diskontierten Forderungen (gemeint: der Barwert der Forderungen) ist durch Abzinsung aller noch offenen Forderungen zu ermitteln. Abzinsen wird dabei mit der Außenkondition sein, da ja der Außenzinssatz in der Leasingrate enthalten ist. Das Gesetz gibt hier allerdings keinen Zinssatz an.

4.1 Restwert

Ebenso ist ein offener Restwert in die Abzinsung einzubeziehen. Dies ergibt sich nicht aus dem Gesetz, da ein Restwert, insbesondere, wenn dieser korrekt im Sinne von Abschn 4 EStR 1984 bzw nunmehr EStR 2000 2.5 (Rz 135 ff) kalkuliert ist und kein Andienungsrecht vorliegt, offensichtlich keine „Forderung aus der Vermietung“ ist.

Die Erläuterungen⁵⁾ verweisen jedoch auf § 59 Abs 7 BWG (richtig jedoch: Abs 6), wobei nach den Erläuterungen zu dieser Gesetzesstelle der Restwert einzubeziehen ist. Nachdem die Nichteinbeziehung des Restwertes zu unsinnigen (wenn auch für den Leasinggeber durchaus vorteilhaften) Ergebnissen führt, wird in der Folge in teleologischer Interpretation davon ausgegangen, dass der Restwert ebenfalls abzinsen ist.

4.2 Außerbüchlicher Posten

Fraglich ist, ob der Ausgleichsposten außerbüchlicher zu bilden ist oder schon (wegen des Maßgeblichkeitsprinzips) in die Handelsbilanz einzustellen ist.

Das Gesetz und die Erläuterungen geben hier nicht den geringsten Hinweis.

Handelsrechtlich ist fraglich, ob eine derartige Aktivierung im Einzelabschluss zulässig ist. Die einzige Bestimmung, die sich direkt mit diesem Problem beschäftigt, ist § 59 Abs 6 BWG. Diese gilt zum einen nur für Banken, zum anderen nach eindeutigem Wortlaut nur für den Konzernabschluss.

Nun wird teilweise auch handelsrechtlich die Auffassung vertreten, dass aufgrund des Finanzierungscharakters die Darstellung von reinen Zinsmargen korrekt wäre. Weitere Überlegungen in der Praxis wurden dahingehend entwickelt, ob nicht aus § 57 Abs 1 letzter Satz BWG, wonach § 201 Abs 1 Z 4 HGB unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Bankgeschäftes anzuwenden sei, folge, dass wegen der finanzierungsähnlichen Darstellung des Leasings die Aufnahme in den Einzelabschluss gerechtfertigt sei. Weiters wurde dies auch mit dem Gebot einer verfassungskonformen Interpretation zu § 59 Abs 6 BWG begründet.

Allerdings hat sich zu diesem Thema – soweit ersichtlich – noch keine Judikatur und endgültige Meinung herausgebildet.

Steuerlich ist zu bedenken, dass nach ganz herrschender und vom BMF auch erlassmäßig bestätigter Auffassung⁶⁾ der Aktivposten nach § 8 Abs 6 Z 2 EStG nur außerbüchlicher zu bilden ist. Dies scheint auch deshalb unproblematisch, da

2) Kotschnigg, SWK 2000, S 698 (Heft 29); Prodinger, SWK 2001, S 40 (Heft 2).

3) BGBl I 2000/142.

4) IdF Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl I 2000/142.

5) Erl zur RV 311 BlgNR XXI GP.

6) EStR 2000 7.8.6 Rz 3226.

auch in anderen Fällen nur jene Posten einfließen, für die handelsrechtlich ein Wahlrecht besteht. Mangels Aktivierungsfähigkeit kann daher auch eine handelsrechtliche Einstellung unterbleiben.

Es spricht daher viel dafür, dass der Posten außerbüchertlich zu bilden ist, also unabhängig von der Darstellung im handelsrechtlichen Einzelabschluss der Posten jedenfalls nach rein steuerlichen Vorschriften gebildet werden kann.

Eine erlassmäßige Bestätigung des BMF wäre zur Erhöhung der Rechtssicherheit wünschenswert.

4.3 Übergangsbestimmung

Wie erwähnt, setzt die Neuregelung voraus, dass der Posten auch schon im Vorjahr gebildet wurde, sie ist aber erst ab 2001 anzuwenden.

Nach § 124b Z 46 EStG⁷⁾ kann der Unterschiedsbetrag für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2000 enden, auch dann angesetzt werden, wenn der Unterschiedsbetrag bei der Ermittlung des Gewinnes für das letzte, in 2000 endende Wirtschaftsjahr angesetzt wurde.

Daher ergibt sich, dass bereits für das Jahr 2000 das Wahlrecht – endgültig – ausgeübt werden muss. Folgt man den Überlegungen zur Außerbüchertlichkeit, so bleibt bei Regelbilanzstichtag noch bis zur Abgabe der Steuererklärung Zeit. Nachdem idR für das Kalenderjahr 2000 noch keine Steuererklärungen abgegeben sein werden, kann auch bei abweichenden Wirtschaftsjahren der Posten noch gebildet werden. Es sei klargestellt, dass (beispielsweise) bei einem Stichtag 2. 1. 2000 bereits zu diesem Stichtag der Posten gebildet werden muss.

Wie erwähnt, führt die Bildung des Postens zu einem Ertrag oder Aufwand. Selbstverständlich gilt dies auch bei der Bildung des Postens in 2000, sodass hier uU bereits ein entsprechender Ertrag ausgelöst wird.

4.4 Auslegungsprobleme

Interessant ist, dass der Zweck der Neuregelung an sich nur für Leasingunternehmen und auch hier nur für Finanzierungsleasingverträge passt. Auch die Erläuterungen⁸⁾ sprechen ausdrücklich nur von Leasinggesellschaften. Aus dem Wortlaut des Gesetzes folgt jedoch ein deutlich weiterer Anwendungsbereich, nämlich für alle Betriebe, die ihren Unternehmensschwerpunkt in der Vermietung von Wirtschaftsgütern haben. Nachdem § 6 Z 16 EStG nur den betrieblichen Bereich trifft, handelt es sich daher auch nur um die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern.

Eine Ausdehnung auf alle Vermietungsgesellschaften wird teilweise schon daran scheitern, dass beim Finanzierungsleasing immer eine Grundmietzeit vereinbart ist, während bei normalen – etwa unbefristeten – Mietverhältnissen die Forderungen gar nicht feststehen oder etwa nur bis zum Ende einer Kündigungsfrist angesetzt werden können. Auch tritt die erwähnte Scheingewinnbesteuerung in dieser Form auch nur beim Leasing und nicht bei der normalen Vermietung auf.

Wie bereits erwähnt und unten dargestellt, ist der Posten als Differenz zwischen Buchwert und Barwert der Forderungen zuzüglich Restwert einzustellen. Dabei kommt es zu einem Ertrag, wenn die Forderungen höher als der Restbuchwert sind. Ist aber bei einer normalen Vermietung die Forderung mangels Grundmietzeit gering und ein Restwert mangels Existenz schon gar nicht zu berücksichtigen, so wäre ein entsprechender Aufwand die Folge. Allenfalls könnte man überdenken, ob nicht ein fiktiver Restwert angesetzt werden müsste.

Möglicherweise wollte der Gesetzgeber zur Vermeidung von Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitssatzes eine Gleichsetzung aller Vermietungsformen erreichen, hat jedoch auf die Unterschiede im Faktischen zu wenig Rücksicht genommen.

Weiters ist bezüglich des zu berücksichtigenden Teilwertes der Forderungen die Diktion „Barwert der diskontierten Forderungen“ interessierend. Dies stellt wohl einen bloßen Pleonasmus dar. Der Barwert einer Zahlungsreihe ist ex definitione der auf den heutigen Tag abgezinsten Wert aller Einzelbeträge. Sohin ergibt die Summe aller diskontierten Forderungen bereits den Barwert, sodass nicht nochmals ein Barwert zu errechnen ist. Es wird jedoch von einer bloßen sprachlichen Unschärfe ohne näheren Bedeutungsinhalt auszugehen sein.

Eingegangen wurde schon auf den Aspekt, dass ein Abzinsungszinssatz fehlt. Nachdem die Forderungen jedoch – jedenfalls beim Finanzierungsleasing – mit der Außenkondition verzinst sind, bietet sich die Abzinsung mit diesem Zinssatz an.

4.5 Wirkungsweise

An drei einfachen Beispielen soll für einen Kfz-Leasingvertrag die Wirkung des Postens für unterschiedliche Restwerte dargestellt werden. Dabei wird von einer Laufzeit von 4 Jahren ausgegangen. Der Zinssatz wird aus Vereinfachungsgründen mit 0 % festgesetzt, sodass auch das kumulierte Ergebnis null sein muss. Ebenso beginnt der Vertrag immer mit 1. 1. Weiter gehende Schlussfolgerungen werden unten aufgestellt. Dabei wird davon ausgegangen, dass Verluste voll ausgeglichen werden können (Rechtslage bis 2000).

Vollamortisation

	1	2	3	4
AfA	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5
Restbuchwert	87,5	75,0	62,5	50,0
Rate	25,0	25,0	25,0	25,0
Barwert 31. 12.	75,0	50,0	25,0	0,0
Stl. Ergebnis o.P	+12,5	+12,5	+12,5	-37,5
Dotation Posten	-12,5	-12,5	-12,5	+37,5
Posten	-12,5	-25,0	-37,5	0,0
Stl. Ergebnis m.P	0,0	0,0	0,0	0,0

Der Posten wird also als Passivposten aufgebaut und geht am Ende der Laufzeit (bei Veräußerung) ertragswirksam ab. Anstatt hoher Gewinne während der Laufzeit und einem korrespondierenden Veräußerungsverlust ist das Ergebnis jeden Jahres null.

7) IdF Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl I 2000/142.

8) 311 BlgNr XXI GP.

Teilamortisation Restwert 40

	1	2	3	4
AfA	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5
Restbuchwert	87,5	75,0	62,5	50,0
Rate	15,0	15,0	15,0	15,0
Barwert 31. 12.	45,0	30,0	15,0	0,0
Stl. Ergebnis o.P	+2,5	+2,5	+2,5	-7,5
Dotation Posten	-2,5	-2,5	-2,5	+7,5
Posten	-2,5	-5,0	-7,5	0,0
Stl. Ergebnis m.P	0,0	0,0	0,0	0,0

Durch den niedrigen Restwert ergibt sich ebenfalls ein Passivposten. Dieser errechnet sich im ersten Jahr aus 87,5 (Restbuchwert) – (45 + 40)(Barwert lfd Raten + Barwert Restwert).

Teilamortisation Restwert 80

	1	2	3	4
AfA	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5
Restbuchwert	87,5	75,0	62,5	50,0
Rate	5,0	5,0	5,0	5,0
Barwert 31. 12.	15,0	10,0	5,0	0,0
Stl. Ergebnis o.P	-7,5	-7,5	-7,5	+22,5
Dotation Posten	+7,5	+7,5	+7,5	-22,5
Posten	+7,5	+15,0	+22,5	0,0
Stl. Ergebnis m.P	0,0	0,0	0,0	0,0

Variante Vollamortisation⁹⁾, AfA-Dauer 5 Jahre, Beginn 30. 6.

	1	2	3	4
AfA	-20,0	-20,0	-20,0	-20,0
Restbuchwert	80,0	60,0	40,0	20,0
Rate	14,3	28,6	28,6	28,6
Barwert 31. 12.	85,8	57,2	28,6	0,0
Stl. Ergebnis o.P	-5,7	+8,6	+8,6	-11,5
Dotation Posten	+5,7	-8,6	-8,6	+11,5
Posten	+5,7	-2,8	-11,5	0,0
Stl. Ergebnis m.P	0,0	0,0	0,0	0,0

Es zeigt sich auch hier, dass ein Anfangsverlust durch Dotation des Aktivpostens auf null gestellt wird. Dafür entsteht auch in den nächsten Jahren kein Gewinn. Der Gewinn des Jahres 2 wäre zwar an sich zu Teilen mit dem Verlust aus Jahr 1 auszugleichen; jedoch schlägt hier die 75%-Regel verschlechternd zu.

4.6 Schlussfolgerungen

Zunächst ist festzuhalten, dass durch die neue Technik nicht stille Reserven aus dem Vertrag, also Zinsdifferenzen, sofort versteuert werden. Vielmehr werden die Erträge genau in jenem Jahr versteuert, in dem sie wirtschaftlich anfallen. Man stelle sich also vor, dass die Leasingraten noch um die Zinsen höher sind und dafür beim Leasinggeber neben der AfA auch noch Refinanzierungszinsen anfallen.

Diese Zinsen wären bisher schon immer während der Laufzeit zu versteuern gewesen, wenn das sonstige Ergebnis ein Gewinn ist (Beispiel 1 und 2). Ist das Ergebnis jedoch ein Verlust, wären die Erträge erst später (ev bei der Auflösung) zu versteuern gewesen (Beispiel 3).

Der Effekt der Besteuerung während der Laufzeit ist umso höher, je niedriger der Restwert ist, und erreicht bei Vollamortisation seinen Höhepunkt.

Ebenso ist die Leasingrate um so viel höher als die AfA, wie die Laufzeit des Vertrages kurz in Bezug auf die Nutzungsdauer ist. Bei Vollamortisationsvertrag bedeutet dies, dass der Effekt am höchsten ist, wenn die 40%-Regel ausgenutzt wird.

Bei einem Vertrag mit 0 % Spanne werden immer Null-Ergebnisse erzielt. Das Einstellen ist daher kein Nachteil.

Wie erwähnt, werden Zinserträge jedoch tendenziell früher besteuert. Nur wenn der Vertrag laufend zu Verlusten führt, kommt es dadurch – jedoch vor Beachtung der neuen 75%-Regel – zu einem Nachteil.

Ab 2001 sind Verlustvorträge, egal ob diese aus Anlaufverlusten resultieren (Beispiel 4) oder etwa aus Abschichtungsverlusten, die mit Gewinnen aus einem anderen Vertrag gegengerechnet werden können, immer nur zu 75 % ausgleichsfähig. Isoliert betrachtet kommt es daher immer zu einem Nachteil, wenn ein Verlust entsteht, also der Posten nicht eingestellt wird.

Sohn ist isoliert auch der Anfangsverlust aus der Halbjahresabschreibung kein Vorteil, da dieser zu einem vortragsfähigen Verlust wird, der nur zu 75 % ausgleichsfähig ist. Es ist daher auch in Beispiel 4 – isoliert – besser, den Posten zu bilden, da dann nie ein Gewinn versteuert wird. Zwar verzichtet man auf den Verlust in Jahr 1, hat dafür aber auch in Jahr 2 keinen Gewinn zu versteuern.

Diese Aussage ist auch dann richtig, wenn theoretisch der Gewinn in den Folgejahren nur den Verlust aus der Halbjahresabschreibung erreicht. Der Verlust wäre ja wieder nur zu 75 % ausgleichsfähig, sodass dann ein Gewinn zur Besteuerung verbliebe.

Das Einstellen des Postens löst nicht nur das Problem der 75%-Grenze, sondern kann auch das grundsätzliche Leasingproblem der vorzeitigen Besteuerung lösen (siehe insb Beispiel 1). Insofern muss naturgemäß auch keine Drohverlustrückstellung gebildet werden.

Die Finanzverwaltung sieht offensichtlich einen kompensatorischen Vorteil darin, dass durch den Posten auch Verluste neutralisiert werden.

Geht man davon aus, dass Verluste irgendwann verwendet werden können, so handelt es sich beim Ansatz des Postens um reine Barwerteffekte.

Kann der Verlust erst sehr spät oder allenfalls erst bei einer Einstellung der Tätigkeit (uU auch dann nicht zur Gänze) verwertet werden, so ist der Barwerteffekt natürlich beträchtlich, da zunächst Steuern gezahlt werden müssen und die Steuerreduktion durch Verluste erst sehr spät zurückkommt.

Es ist aber denkbar, dass der Verlust kaum verwertet werden kann. In Beispiel 3 wäre nach der Neuregelung der 75%-Grenze ohne Posten in Jahr 4 Steuer zu zahlen, obwohl an sich ein Nullergebnis vorliegt.

9) In der Nachkommastelle sind aus Vereinfachungsgründen Rundungsdifferenzen von 0,1 belassen.

Selbst wenn im nächsten Jahr ein anderer Vertrag einen Gewinn zeigen würde, stünde der verbliebene Verlust nicht (voll) zur Verfügung, da ja neuerlich die 75-%-Grenze greift.

Insofern wird im Regelfall sehr viel dafür sprechen, den Posten einzustellen, da mit Ausnahme einer eventuellen früheren Versteuerung von Zinserträgen aus dem Posten kein Nachteil, sonst aber ein Vorteil entsteht.

Eine genaue theoretische Aussage, wann einzustellen ist, ist nicht möglich. Es ist zu empfehlen, die Effekte mit dem jeweiligen Leasingvolumen zu simulieren. Es wurde aufgezeigt, bei welchen Vertragstypen eine Ergebnisglättung stärker wirkt. So bei einem Vertragsbestand die Tilgung ziemlich der Abschreibung entspricht, entsteht weder ein vorzeitig steuerpflichtiger Gewinn noch ein Verlust, der gegen später doch entstehende Gewinne nicht voll verrechnet werden kann. Die verschiedenen Szenarien wurden dargestellt.

Wenn in einer Leasinggesellschaft nur Leasingvolumen abgewickelt wird, gelten die obigen Aussagen, wobei – wie ebenfalls erwähnt – der Effekt vom Vertragsbestand abhängt (eher niedrige Restwerte, eher kurze Laufzeiten).

Werden jedoch in einer Gesellschaft nicht nur laufendes Geschäft abgewickelt, sondern auch aus anderen Quellen Gewinne gemacht, ist zu bedenken, dass Verluste aus dem Leasing, die durch den Posten neutralisiert werden, nicht mehr zum Ausgleich zur Verfügung stehen, auch wenn dieser Ausgleich nur zu 75 %, allerdings sofort, erfolgen kann.

Hohe Gewinne aus anderen Quellen können also bei Verlusten aus Leasing dafür sprechen, dass der Posten nicht eingestellt wird.

Dieselben Überlegungen lassen sich auch auf 2000 umlegen (in 2000 können Verluste ja noch zu 100 % ausgeglichen werden):

Soweit nur Leasinggeschäft betrachtet wird, wird der Posten idR vorteilhaft sein. Soweit der Posten in 2000 zu einem Aufwand führt, ist er wohl jedenfalls einzustellen.

Führt der Posten zu einem Ertrag, so kann dieser Ertrag zu 100 % mit Verlusten ausgeglichen werden, wenn diese nicht anders benötigt werden. Auch dann wird der Posten vorteilhaft sein, weil in der Folge stets eine Neutralisierung erfolgt, somit die 75-%-Grenze keine Rolle spielt und außerdem das gesamte Ergebnis geglättet wird.

Wird der Verlust für Gewinne aus Leasing in 2000 benötigt, wird abzuwägen sein, wieweit die vorzeitige Steuerzahlung bei Einstellen des Aktivpostens in barwertmäßiger Betrachtung nach den Ergebnissen der Folgejahre unter Beachtung der Volumsentwicklung vorteilhaft ist. Problematisch könnte der Fall sein, wenn neben Verlusten auch Gewinne aus der Abwicklung eingehen, die klarerweise im Posten überhaupt keine Beachtung mehr finden.

Wird der Verlust jedoch zum Ausgleich mit anderen Gewinnen in 2000 benötigt, spricht viel dafür, den Verlust nicht schon durch den Posten aufzubrechen. Allerdings führt der Posten ja an sich immer nur zu einer Neutralisierung und keinem echten Zusatzaufwand. Wenn aber die laufenden Verluste schon rechnerisch verplant sind, wird die Dotierung des Postens zu einer (relativen) Kostenbelastung.

Gibt es neben anderen Gewinnen in 2000 auch andere Gewinne in den Folgejahren, so wird auch dies gegen den Posten sprechen.

Abschließend sei bemerkt, dass aus den geschilderten Szenarien nur Tendenzen ableitbar sind, die Durchrechnung aufgrund des Leasingvolumens unter Berücksichtigung anderer Effekte jedoch stets zu empfehlen ist.

Sicherstellungsauftrag und Aussetzung der Einhebung

Ist für ausgesetzte Abgaben (§ 212a BAO) ein Sicherstellungsauftrag
zulässig (§ 232 BAO)?

RzW
2001/
198

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde einen Sicherstellungsauftrag erlassen. ME darf durch die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Wirkung einer möglichen Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO nicht unterlaufen werden, was im Folgenden versucht wird aufzuzeigen.

StB Mag. Christoph Oberleitner
Bramberg

1. Der Sicherstellungsauftrag

Nach § 232 (1) BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist, einen Sicherstellungsauftrag erlassen. Der Zweck ist, Abgabenausfälle zu vermeiden, und ist der Zweck zugleich Anwendungsvoraussetzung. Der Anwendungsbereich des Instruments des Sicherstellungsauftrages liegt dort, wo eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbrin-

gung der Abgabe vorliegt. Nach dem Wortlaut der Bestimmung ist ein feststehendes Ausmaß an Abgabenschuld nicht Anwendungsvoraussetzung, vielmehr geht der Gesetzgeber davon aus, dass der Sicherstellungsauftrag unmittelbar nach Verwirklichung eines Abgabentatbestandes in Höhe der voraussichtlichen Höhe der Abgabe erlassen wird. Der Sicherstellungsauftrag ist daher eine Sofortmaßnahme.