

Rechtsansicht nicht weiter aufrechterhalten kann. Der genannte Erlass, AÖFV Nr. 185/1998, wird mit sofortiger Wirkung ersatzlos aufgehoben (*BMF-Erlass vom 5. Juni 2000, GZ 03 0311/1-IV/3/00*)

## Änderungen im UStG 1994

# Vorsteuerabzug auf Reparaturen beim Leasing

**Vom Bestandgeber beauftragte Reparaturen gelten als für den Bestandnehmer erbracht**

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)

Im Rahmen eines Bestandvertrages wird dem Mieter die Nutzung der Sache gestattet. Das Risiko des zufälligen Unterganges oder der zufälligen Beschädigung der Sache trägt der Vermieter als Eigentümer der Sache. Beim Finanzierungsleasing haftet jedoch oftmals der Leasingnehmer vertraglich für diese Schäden. Umsatzsteuerlich hat üblicherweise der vorsteuerabzugsberechtigte Vermieter den Reparaturauftrag erteilt. Der Mieter musste daher nur den Nettoschaden ersetzen. Seit langem war strittig, ob die Erbringung der Reparaturleistung eine Leistung an den Leasingnehmer darstellt, die wiederum der Umsatzsteuer zu unterziehen war. Auswirkungen hatte dies freilich nur beim Leasing an Private, die jedenfalls nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, an unecht befreite Unternehmer und bei der Miete von PKW und Kombis, da diese i. d. R. nicht als für das Unternehmen angeschafft gelten, sodass auch für Unternehmer kein Vorsteuerabzug besteht (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG).

Mit BGBl. I Nr. 29/2000 wurde § 12 Abs. 2 um eine Z 4 ergänzt, wonach Reparaturleistungen fiktiv als an den Leasingnehmer ausgeführt gelten. Die Neuregelung, die ganz offensichtlich grundsätzliche Fehler in sich trägt, soll nach Darstellung der Rechtsentwicklung diskutiert werden.

## 1. Rechtsentwicklung

Wird am Leasinggut des Leasinggebers ein Schaden verursacht, so ist der Schädiger nach allgemeinem Zivilrecht zur Schadenersatzleistung verpflichtet. Behebt der Schädiger den Schaden, so liegt umsatzsteuerlich kein Leistungsaustausch vor, sodass auch keine Umsatzsteuerpflicht gegeben ist (sog. echter Schadenersatz<sup>1</sup>). Hat der Schädiger den Reparaturauftrag erteilt, so wird die Leistung an ihn erbracht. Ihm steht daher unter den grundsätzlichen Voraussetzungen auch der Vorsteuerabzug zu.

Beauftragt aber der Vermieter die Reparatur, ist auch der Vorsteuerabzug bei ihm gegeben. Der Schädiger hat diesfalls den Schaden in Geld zu ersetzen. Der gesetzliche Regelfall ist zwar die Naturalrestitution und nicht der Geldersatz; allerdings liegt nach h. M. ein Wahlrecht des Geschädigten vor<sup>2</sup>). Ob der Schadenersatz nun auf deliktischer oder auf vertraglicher Haftung basiert, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung unerheblich.

Beim PKW-Leasing wurde nun unter Beachtung dieser Ausgangssituation in der Praxis die Vorgangsweise gewählt, den Leasinggeber den Reparaturauftrag erteilen zu lassen. Der Leasingnehmer ersetzt den Nettoschaden. Ist diese Leistung als Schadenersatz einzustufen, ist sie nicht steuerbar, sodass der Leasingnehmer nur mit dem Nettobetrag belastet ist. Hätte er das Fahrzeug eigenfinanziert, so wäre er wegen der mangelnden Vorsteuerabzugsberechtigung brutto belastet gewesen.

Ob eine solche „Ungleichbehandlung“ rechtens ist und auf Grund des Systems der Umsatzsteuer eben nur logische Rechtsfolge ist, oder aber, ob auf Grund des Interesses des Leasingnehmers an der Reparatur (er ist ja ersatzverpflichtet) ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegt, war in der Literatur umstritten. *Achatz*<sup>3</sup>) und

*Schnopfhager*<sup>4)</sup> haben sich der ersten, *Bergauer*<sup>5)</sup> und *Krumenacker*<sup>6)</sup> der zweiten Meinung angeschlossen<sup>7)</sup>.

Von Seiten der Finanzverwaltung fiel zunächst auf, dass die Rechtsfrage im Bereich unterschiedlicher FLD auch unterschiedlich behandelt wurde. Das BMF hat schließlich mit Erlass vom 19. 8. 1999<sup>8)</sup> ebenfalls die Auffassung vertreten, dass der Leasinggeber eine zusätzliche Leistung erbringt, die umsatzsteuerpflichtig ist. Allein dieser Erlass wurde bereits am 23. 8. 1999 durch einen weiteren Erlass<sup>9)</sup> wieder sistiert, sodass Erstgenanntem nur ein wahrhaft kurzes Leben vergönnt war.

Der vorletzte Schritt war im VwGH-Erk. 24. 9. 99, 98/14/0121 zu erblicken. Der VwGH erblickte in der sich im konkreten Fall ergebenden Verpflichtung des Leasingnehmers zur Wiederinstandsetzung bei Beschädigung des Leasingobjektes und aus der Verpflichtung des Leasingnehmers, auch bei Nichtbenutzbarkeit weiterhin Leasingraten zu zahlen, ein überwiegendes Interesse des Leasingnehmers an der Instandsetzung. Erbringe daher der Leasinggeber die Reparaturleistung, so stelle diese eine umsatzsteuerpflichtige Leistung an den Leasingnehmer dar, wobei im Ersatz das Entgelt zu erblicken sei. Auf die Frage, wieweit der Leasinggeber, der immerhin Eigentümer der Sache ist, auch ein Reparaturinteresse hat sowie auf die Problematik des Schadenersatzes ging der VwGH nicht mehr ein.

## 2. Inhalt der Neuregelung

§ 12 Abs. 2 Z 4 UStG i. d. F. BGBl. I Nr. 29/2000 lautet:

*„Erteilt bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Krafträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt der Bestandgeber (Leasinggeber) den Auftrag zur Wiederinstandsetzung des Kraftfahrzeuges, so gelten für den Vorsteuerabzug auf Grund dieses Auftrages erbrachte Reparaturleistungen nicht als für das Unternehmen des Bestandgebers (Leasinggebers) sondern als für den Bestandnehmer (Leasingnehmer) ausgeführt. Die in einer Rechnung an den Auftraggeber über derartige Reparaturleistungen ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 den Bestandnehmer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug.“*

Nach den Erläuterungen<sup>10)</sup> trifft nach der Vertragslage bei den Bestandverträgen (Leasingverträgen) über Kraftfahrzeuge regelmäßig den Bestandnehmer (Leasingnehmer) die Verpflichtung zur Wiederinstandsetzung bei Beschädigungen des Bestand(Leasing)objektes und zur Tragung aller damit im Zusammenhang stehenden Steuern. Daher sei der Ersatz als Leistungsentgelt zu qualifizieren (Verweis auf das obzit. VwGH-Erk.). Zur Vereinfachung der Abwicklung tritt an die Stelle zweier Umsätze die Fiktion, dass der Umsatz für den Leasingnehmer ausgeführt gilt.

Im Ergebnis wird durch die Fiktion die Leistung der Reparaturwerkstätte, gerade wenn der Leasinggeber den Reparaturauftrag erteilt, als für den Leasingnehmer ausgeführt beurteilt, sodass diesem beim PKW-Leasing im Regelfall kein Vorsteuerabzug zusteht. Der Leasingnehmer ist daher brutto belastet, wodurch das von der Verwaltung intendierte Ergebnis erreicht ist.

## 3. Analyse

### 3.1 Begriffsdefinitionen

Zunächst sind einige Begriffe voneinander abzugrenzen:

Unter einem Bestandvertrag ist jede zivilrechtliche Gebrauchsüberlassung zu qualifi-

<sup>12)</sup> Zur grundsätzlichen Wirkung und Zulässigkeit einer Fiktion siehe unten.

zieren. Der Ausdruck „Leasingvertrag“ kommt wie erinnerlich aus dem Englischen und bedeutet zunächst auch nur Mietvertrag, also letztlich Bestandvertrag.

Nach österreichischem Recht werden Leasingverträge in operate-lease und finance-lease contracts unterschieden<sup>13)</sup>, die auf Deutsch meisthin als Operating-Leasing und Finanzierungsleasing bezeichnet werden. Dabei entspricht das operative Leasing wiederum dem „normalen“ Mietvertrag. Demgegenüber versteht man unter Finanzierungsleasing eine Leasingform, bei der der Leasinggeber neben der Gebrauchsüberlassung auch – jedenfalls teilweise – eine Finanzierungsfunktion übernimmt. Das Leasing nähert sich hier also der Kreditvergabe.

Somit werden aber oftmals die Vertragsbestimmungen abweichend von normalen Mietverträgen gestaltet. Beim normalen Mietvertrag haftet immer der Vermieter für das Risiko des zufälligen Untergangs oder die zufällige Beschädigung der Sache. Dies entspricht seiner Eigentümerposition, wonach naturgemäß der Eigentümer Chance und Risiko aus seinem Eigentum trägt. Nachdem beim Finanzierungsleasing das Interesse des Leasinggebers weniger an der Vermietung als vielmehr an der Finanzierung besteht, überwälzt bei dieser Leasingform der Leasinggeber diese Risiken oftmals an den Leasingnehmer, der letztlich eine Art präsumptiver Käufer ist. Ob ertragsteuerlich noch von einer Miete oder aber schon von einem Kauf auszugehen ist, ist ja gerade Thema der Zurechnung des Leasingobjektes, wie sie etwa pauschalierend in Abschn. 4 EStR 1984 geregelt ist. Die Umsatzsteuer folgt beiläufig dieser Einstufung.

Wie genau diese einzelvertragliche Risikoüberwälzung ausgestaltet ist, ist naturgemäß eine Sachverhaltsfrage, die einer pauschalierenden Betrachtung nur schwer zugänglich ist. Bedeutsam ist jedoch, dass nach Abschn. 4 EStR 1984 die Überwälzung als finanzierungsleasingtypisch bezeichnet wird und auch am Charakter des Vertrages als Bestandvertrag nichts zu ändern vermag.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich aber bereits die erste Systeminkonformität der Bestimmung. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut gilt die Bestimmung für alle Bestandverträge, wenn nur das Leasingobjekt ein Kraftfahrzeug ist. Fraglich ist zunächst, was der stets verwendete Klammerausdruck (Leasing..) bedeuten soll. Geht man davon aus, dass im Rahmen der zunehmenden Anglikanisierung der deutschen Sprache Mietverträge oftmals als „Leasing“ bezeichnet werden, vielleicht, weil allein der Ausdruck schon vorteilhaft klingt, so mag hier einfach der terminus technicus durch ein oftmals verwendetes Alltagspendant erläutert worden sein. Nachdem aber, wie oben erläutert, der Ausdruck „Leasingvertrag“ ohnedies wiederum ein Überbegriff ist und keinesfalls nur „Finanzierungsleasing“ meint, und „Leasing“ einfach „Miete“ bedeutet, scheint dem Klammerausdruck keine normative Bedeutung zuzumessen zu sein.

Hieraus erhellt aber unmittelbar, dass nach dieser Norm die Reparatur immer dann für den Leasingnehmer ausgeführt gilt, wenn bei einem KFZ der Leasinggeber den Reparaturauftrag erteilt hat. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut ist nicht entscheidend, ob im Einzelfall der Leasingnehmer das Instandsetzungsrisiko ex contractu zu tragen hätte. Auch die Erläuterungen beschreiben nur die übliche Vertragslage, setzen sie aber keineswegs als Tatbestandsmerkmal voraus.

Nunmehr mag selbst bei Finanzierungsleasingverträgen nicht immer das Zufallsrisiko überwälzt werden. Zu denken ist letztlich auch an Fullservice-Leasingangebote, bei denen neben einem Finanzierungsleasingvertrag auch sämtliche Reparaturen und Verschleiß übernommen werden. Ist bei einem derartigen Vertrag auch das Zufallsri-

<sup>13)</sup> RL 17. 5. 1977, 77/388/EWG – ABl. 1977 Nr. L 145/1.

<sup>14)</sup> Vgl. z. B. Ruppe, UStG=, § 12 Tz. 9; EuGH 11. 7. 1991, Rs. C-97/90 „Lennartz“, Slg. I-3795.

<sup>15)</sup> 382 BelgNR XIII GP.

siko beim Leasinggeber mitkalkuliert und somit nicht überwältzt, greift die Neuregelung in Bezug auf eine nicht existente Vertragslage.

Geht man daher davon aus, dass der Gesetzgeber – gestützt auf die RV – den langjährigen Diskussionspunkt beim Finanzierungsleasing einheitlich lösen wollte und die „Ungleichbehandlung“ von verschiedenen Endnutzern hintanhalten wollte, so ist die Norm vor diesem teleologischen Hintergrund, der seine Begründung in der (jedenfalls oftmals) abweichenden Gefahrtragung beim Finanzierungsleasing findet, offensichtlich misslungen.

Die Norm trifft auch alle anderen Bestandverträge, bei denen weder ex lege noch ex contractu der Leasingnehmer (besser: Mieter) das Zufallsrisiko zu tragen hat. Somit ergibt sich aber, dass bspw. bei einem Leihwagen, der im Rahmen eines Bestandvertrages für einen Tag vermietet wird, die nach einem Unfall vom Leasinggeber beauftragte Reparatur für den Leasingnehmer als erfolgt gilt, sodass dem Leasinggeber kein Vorsteuerabzug zusteht. Dadurch würde es nun zu einer Verteuerung der Leihwagenvermietung kommen. Selbst der zweite Satz der Norm vermag hier nicht zu helfen, da der Leasingnehmer wohl wenig Interesse hat, die Vorsteuer aus einer Reparaturrechnung zurückholen zu müssen. Weiters wird es allenfalls denkbar sein, die allgemeinen Tarife so zu erhöhen, dass die nicht mehr abzugsfähige USt auf den Mieter überwältzt wird. Keinesfalls wird jedoch das Risiko der zufälligen Beschädigung auf den Mieter überwälzbar sein. Eine teleologische Reduktion der Norm auf Finanzierungsleasing scheidet wegen des eindeutigen Wortlautes der Bestimmung unter Berücksichtigung der verwendeten Begriffe aus. Dies wird nur dann nicht gelten, wenn der Unfall kausal nicht einem Bestandverhältnis zuzuordnen ist, sodass diesfalls die Reparatur als für den Vermieter, besser als für den Leihwagenunternehmer selbst erbracht gilt.

### **3.2 Umfang der erfassten Leasingobjekte**

Wie erwähnt, trifft die neue Bestimmung nur Kraftfahrzeuge und – mit einigem guten interpretativen Willen – auch Kraftfahrräder. Letztere sind nämlich nur hinsichtlich des Bestandvertrages, nicht aber hinsichtlich des Reparaturauftrages genannt. Die Begriffe werden wohl gleichzusetzen sein.

Nun ist aber – unter Berücksichtigung obiger Abgrenzungen – klar, dass die Überwälzung des Zufallsrisikos im Regelfall – und je nach der tatsächlichen einzelvertraglichen Ausprägung – nur beim Finanzierungsleasing stattfindet. Hier aber kann sowohl theoretisch als auch praktisch kein Unterschied zwischen den verschiedenen Leasingarten, namentlich dem Immobilienleasing, dem Mobilenleasing und dem KFZ-Leasing, bemerkt werden. Innerhalb des KFZ-Leasing wird nicht zwischen PKW-Leasing und Leasing von anderen Fahrzeugen unterschieden. Mag der typische Unfallschaden eher beim KFZ-Leasing auftreten, so kann ein Schaden am Leasingobjekt, sei er verursacht durch den Leasingnehmer oder durch einen Dritten, natürlich auch bei allen anderen Leasingarten auftreten.

Warum daher die Neuregelung, die ja nach den Erläuterungen eine Vereinfachung bringen soll, nur auf Bestandverträge bei Kraftfahrzeugen abstellt, bleibt dogmatisch unergründlich. Geht man rechtspolitisch davon aus, dass jene Leasingformen getroffen werden sollten, bei denen auf Grund der grundsätzlichen Versagung des Vorsteuerabzuges der Leasingnehmer durch das Leasing einen Umsatzsteuervorteil hätte, so wäre es in Anknüpfung an § 12 Abs. 2 Z 2 UStG nur konsequent gewesen, die Fiktion auch nur für jene Leasingobjekte wirksam werden zu lassen, bei denen zufolge dieser Bestimmung mangels Unternehmenszuordnung kein Vorsteuerabzug besteht. Die Norm ist also im Vergleich zu allen Leasingspielarten einengend, innert des KFZ-Leasing jedoch unnötig erweiternd<sup>12)</sup>.

Dies bedeutet aber, dass etwa bei einem Mobilienleasing an einen Nichtunternehmer oder einen unecht befreiten Unternehmer eine Reparatur weiterhin für den Leasinggeber bewirkt wird. Ersetzt der Leasingnehmer den Nettoschaden, so bleibt je nach Vertragslage zumindestens offen, ob nicht ein nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegt. Die Norm führt daher aus diesem Grunde zu einer Ungleichbehandlung von Letztverbrauchern je nach der Art des Leasingobjektes. Da im Typ des Leasingobjektes jedoch kein Unterscheidungskriterium zu erblicken ist, das eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung rechtfertigt, ist die Neuregelung im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz verfassungsrechtlich nicht unbedenklich.

### 3.3 Umfang der Instandsetzungsgründe

Die Regelung greift nur dann, wenn das Bestandsobjekt durch Unfall oder höhere Gewalt beschädigt wird. Somit ist klar, dass eine Reparatur auf Grund der übernommenen Instandhaltungsverpflichtung ohne Unfall oder höhere Gewalt nicht unter den Tatbestand fällt. Geht also bspw. die Kupplung durch normalen Verschleiß kaputt, so greift die Neuregelung nicht. Praktisch wird dies oftmals kein Problem darstellen, da in diesem Fall der Leasingnehmer ohnedies den Reparaturauftrag selbst erteilt hat und bei Anwendung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG ohnehin nicht vorsteuerabzugsberechtigt war. Wenn aber der Leasinggeber den Reparaturauftrag erteilt, was dann sinnvoll sein kann, wenn der Leasinggeber durch die Beauftragung die Kontrolle über die vorzunehmenden Arbeiten haben will, so gilt die Leistung weiterhin als an den Leasinggeber ausgeführt, der daher auch vorsteuerabzugsberechtigt ist. Soweit jedoch keine Schädigung am Vermögen des Leasinggebers eingetreten ist und der Leasingnehmer ex contractu zur Instandhaltung verpflichtet ist, stellt die Reparatur durch den Leasinggeber mit Ersatzpflicht des Leasingnehmers eine umsatzsteuerpflichtige Leistung dar, sodass hier ohnedies die Umsatzsteuerbelastung des Endverbrauchers eintritt.

Allerdings sind auch Konstellationen denkbar, bei denen der Leasingnehmer außerhalb eines Unfalls oder höherer Gewalt schadenersatzpflichtig wird. Bei einem Unfall ist nämlich nicht entscheidend, ob der Schaden durch den Leasingnehmer oder einen Dritten verursacht worden ist. Weiters ist klar, dass bei einem Unfall zumindest fahrlässiges Verhalten vorliegen wird. Nun kann aber außerhalb einer normalen Abnutzung ein Schaden am Vermögen des Leasinggebers auch durch fahrlässiges Verhalten des Leasingnehmers eintreten. Will sich der Leasingnehmer bspw. die Mühen des Tretens der Kupplung beim Schalten nicht antun, so wird ein Schaden die Folge sein. Dieser ist nicht als Verschleiß einzustufen. Der Ersatz von Reparaturaufwendungen, die etwa dem Leasinggeber auf Grund seines Reparaturauftrages erwachsen, durch den Leasingnehmer stellt dann wieder Schadenersatz dar. Je nach der konkreten Rechtsauffassung und je nach den einzelvertraglichen Bestimmungen kann dann wieder nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegen.

Wenn die Neuregelung – wie schon bisher gezeigt – eine Reihe von Problemfällen beinhaltet, so kann ihr doch zugerechnet werden, dass eine Klärung der Rechtsfrage erfolgt ist, sodass insofern eine Vereinfachung eingetreten ist. Dies gilt freilich dann nicht, wenn manche Fallkonstellationen nicht in die Regelung einbezogen wurden, sodass hier erst recht wieder Diskussionen auftreten werden.

### 3.4 Notwendigkeit des Reparaturauftrages

Fraglich ist, ob die üblicherweise enthaltene Klausel, wonach der Leasinggeber den

\*) Dr. Christian Weidinger ist Leiter einer Geschäftsabteilung und Berufungssenatsvorsitzender in der Finanzlandesdirektion für die Steiermark.

<sup>1)</sup> Zu diesem Erkenntnis kritisch Zehetner, ÖStZ 2000/598, Seite 289 (291).

<sup>1a)</sup> Ruppe, UStG 1994=, § 28 Tz. 2–4.

<sup>2)</sup> Puck in Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Wien 1999, 37, betreffend Entbehrlichkeit eines verstärkten Senats des VwGH.

Reparaturauftrag zu erteilen hat, in den Verträgen beibehalten werden soll. Der Auftrag hatte zum einen den Sinn, eine direkte Kontrolle der durchzuführenden Maßnahmen durch den Leasinggeber sicherzustellen, zum anderen eben die Nettoschadensbelastung des Leasingnehmers herbeizuführen.

Wie sehr die Kontrollfunktion nach wie vor wichtig ist, muss vom Leasinggeber wirtschaftlich beurteilt werden. Umsatzsteuerlich kann es bei Ersatz durch den Leasingnehmer letztlich egal sein, ob der Auftrag durch den Leasinggeber erteilt wird. Im Fall des KFZ-Leasing kommt es bei Unfall oder höherer Gewalt ohnedies zur Fiktion des § 12 Abs. 2 Z 4 UStG. Bei anderen Leasingarten wird bei Vorsteuerabzugsberechtigung des Leasingnehmers ebenfalls die Nettobelastung sowohl bei direkter als auch bei indirekter Belastung erreicht.

Soweit aber beim KFZ-Leasing über den Unfall oder die höhere Gewalt hinaus Schadenersatzleistungen eintreten können oder bei anderen Leasingarten vom nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leasingnehmer Ersatz geleistet wird, kann bei Bejahung eines nicht steuerbaren Schadenersatzes eine Nettobelastung des Leasingnehmers erreicht werden.

### 3.5 EU-Recht-Konformität

Fraglich ist auch, ob die Neuregelung mit EU-Recht konform ist. Nach Art. 17 6. MwSt-RL<sup>13)</sup> sind Unternehmer grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nach Art. 17 Abs. 2 gilt dies dann, wenn der Unternehmer die Leistungen für Zwecke seines Unternehmens verwendet. Sohin steht nach EU-Recht der Vorsteuerabzug unabhängig vom Anteil der unternehmerischen Verwendung zu<sup>14)</sup>. Nun ist aber zunächst klar, dass der Leasinggeber das Leasingobjekt einerseits für steuerpflichtige Leistungen – nämlich die Vermietung – verwendet, andererseits im Regelfall eine hundertprozentige unternehmerische Nutzung vorweisen kann. Daher ist grundsätzlich auch das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben.

Mit der Neuregelung wird dem Leasinggeber dieses Recht nun genommen. Dies wird wirtschaftlich dann egal sein, wenn ohnedies der Leasingnehmer die Rechnung bezahlt. Tritt aber der Leasinggeber in Vorlage, so ist er wirtschaftlich nur dann gleichgestellt, wenn der Leasingnehmer auch tatsächlich den Bruttoschaden ersetzt. Tut er dies nicht, so erhöht sich der Schaden des Leasinggebers um die in der Reparaturrechnung enthaltene USt. Insofern hat die Regelung durchaus auch in ihrem Kernbereich wirtschaftliche Auswirkungen.

Es ist in den Art. 17 ff. auch keine Regelung ersichtlich, die die Zuordnung von Leistungen einfach an andere Personen, sei es an Unternehmer oder an Nichtunternehmer, ermöglicht. Trotzdem kennt das österreichische Umsatzsteuerrecht mehrere Bestimmungen, die für den Vorsteuerabzug die Leistung an einen anderen Unternehmer als bewirkt gelten lassen. Zu denken ist etwa an § 12 Abs. 2 Z 3 USt; Art. 3 a Abs. 5 UStG und an § 2 VO 800/1974.

Nach § 12 Abs. 2 Z 3 USt greift bei der unfreien Versendung eine Sonderregelung. Bei der unfreien Versendung ist der Auftraggeber der Leistung, also der Absender, nicht ident mit dem Rechnungsempfänger und Zahlenden. Wird dem Empfänger die Rechnung erteilt, so gilt sie als an sein Unternehmen ausgeführt. Es sollen nach den Erläuterungen<sup>15)</sup> Zweifel darüber vermieden werden, für wen die Beförderungsleistung erbracht wird. Diese Zweifel können darin gründen, dass ja nicht der Auftraggeber, son-

<sup>3)</sup> Vgl. z. B. *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Wien 1997, FN 17; *Ruppe*, a. a. O., Einf. Tz. 26.

<sup>4)</sup> *Haunold*, a. a. O., 38 f.

<sup>5)</sup> *Ruppe*, a. a. O., § 1 Tz. 6.

<sup>6)</sup> *Haunold*, a. a. O., 44 ff.; BFH 20. 1. 1988 X R 48/81; BStBl. II 1988, 557; 30. 7. 1992 VR 95/87.

<sup>7)</sup> *Doralt/Ruppe*, Grundriß IIΔ, 191.

<sup>8)</sup> *Rau/Dürwächter*, UStG, Einf. Tz. 240, 241; VfGH 3. 12. 1998, V 118/97.

<sup>9)</sup> *Haunold*, a. a. O., 46, FN 83, 47.

dem der Empfänger den Auftrag bezahlt.

Bei der hier diskutierten Norm liegt der Fall jedoch anders. Zum einen erteilt eindeutig der Leasinggeber den Reparaturauftrag und wird die Leistung ebenso eindeutig an ihn erbracht. Die Ersatzpflicht des Leasingnehmers kann daran klarerweise nichts ändern. Die Werkstatt kann ja, selbst wenn das Leasingverhältnis offen gelegt wird, auch gar nicht entscheiden, ob der Leasingnehmer tatsächlich zum Ersatz vertraglich verpflichtet ist.

Sohin wird aber auch die Rechnung nicht an den Leasingnehmer, sondern vielmehr an den Leasinggeber ausgestellt. Dies ist ja sogar tatbestandlich.

Die Neuregelung ist daher von ihrer Grundkonzeption, von ihren Tatbestandsvoraussetzungen und von ihrem Telos nicht mit den schon bestehenden Fiktionen vergleichbar.

Auch scheint der geltend gemachte Vereinfachungscharakter bei der neuen Norm nicht zu greifen. Zum einen wurde gezeigt, dass die Vereinfachung nur für bestimmte Varianten zu greifen vermag, für andere jedoch nicht. Zum anderen ist mangels Unklarheit bei der Leistungserbringung und wegen der Rechnungslegung an den Leasinggeber auch keine Steuervereinfachung oder eine Verhütung von Steuerhinterziehung oder -umgehung im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der RL zu erblicken. Letztlich ist – soweit ersichtlich – auch eine Befassung der Kommission mit der geplanten Maßnahme nach Art. 27 Abs. 2 RL unterblieben.

Da aber der EU-rechtliche Regelfall die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leasinggebers ist und die Vereinfachungsgründe hier nicht greifen können, ist in der Versagung des Vorsteuerabzuges beim Unternehmer auf Grund der Fiktion ein Widerspruch zur 6. MwSt-RL zu erblicken, sodass die Regelung auch EU-rechtlich als problematisch erscheint.

#### 4. In-Kraft-Treten

Zufolge § 29 Abs. 18 lit. c UStG i. d. F. BGBl. I Nr. 29/2000 ist § 12 Abs. 2 Z 4 auf Bestandverträge (Leasingverträge) anzuwenden, die nach dem 30. 6. 2000 abgeschlossen werden. Entscheidend ist daher der zivilrechtliche Vertragsabschluss, also die Einigung beider Vertragsparteien. Nicht entscheidend ist sohin der tatsächliche Mietbeginn oder die Überlassung des Leasingobjektes. Wird daher der Vertrag vor dem 1. 7. 2000 abgeschlossen, so greift die Neuregelung während der gesamten Laufzeit des Vertrages nicht. Diesfalls bleibt es bei der grundsätzlichen Möglichkeit nicht umsatzsteuerbaren Schadenersatzes.

Zu bedenken ist, dass bereits bei Abschluss des Vertrages die Pflicht zur Vergütung des Mietvertrages besteht, sodass auch aus der Vergütung auf den Vertragsabschluss rückgeschlossen werden kann. Im Falle von mündlich oder konkludent abgeschlossenen Verträgen ist mangels Urkunde keine Gebührenpflicht gegeben.

#### 5. Zusammenfassung

Mit BGBl. I Nr. 29/2000 wurde § 12 Abs. 2 Z 4 neu in das UStG implementiert. Bei Bestandverträgen über Kraftfahrzeuge führt die Regelung dazu, dass vom Bestandgeber beauftragte Reparaturen im Falle des Unfalls oder der höheren Gewalt als für den Bestandnehmer erbracht gelten. Dieser ist unter den weiteren Voraussetzungen aus der Rechnung an den Bestandgeber vorsteuerabzugsberechtigt.

Die Neuregelung gilt für Verträge, die nach dem 30. 6. 2000 abgeschlossen werden.

Es soll unter Berücksichtigung der Judikatur des VwGH verhindert werden, dass der Leasingnehmer einen nicht steuerbaren Schadenersatz an den Leasinggeber leistet,

<sup>10)</sup> Vgl. *Rau/Dürrwächter*, § 3 Tz. 140; weiters Tz. 125, 149; *Doralt/Ruppe*, Grundriß II, 198, Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung bei wirtschaftlichen Begriffen wie „Leistungen“ im UStG.

<sup>11)</sup> *Kranich*, Mehrwertsteuer '98 UStG 1994, Rdnr. 34 (2), p. 47.

<sup>12)</sup> *Ruppe*, UStG 1994, § 3 Tz. 43; unter Hinweis auf *Höld* und *Beiser* vom VwGH im Erk. vom 16. 3. 1987, 85/15/0329, abweichende Rechtsansichten referieren bereits *Kofler/Kristen* in *Insolvenz und Steuern* 91 f.

<sup>13)</sup> Zitat in *Kofler/Kristen*, a. a. O.

sodass der Letztverbraucher hier nur netto belastet ist.

Es konnte gezeigt werden, dass die Regelung durch die Gleichsetzung von Bestandverträgen mit allen Arten von Leasingverträgen, durch die Heranziehung von Kraftfahrzeugen (und nicht allen Wirtschaftsgütern bzw. nur PKW) und durch die reine Abstellung auf Unfallreparaturen und höhere Gewalt systematisch problematisch und ebenso verfassungsrechtlich bedenklich ist. Weiters scheint die Regelung auch nicht mit der 6. MwSt-RL in Einklang zu bringen zu sein.

Der Gesetzgeber hat daher durch das Regelungsbedürfnis in einem speziellen Fall (in der Regel Finanzierungsleasing von PKW) eine Norm geschaffen, die zwar in diesem Bereich Rechtssicherheit bringt, durch eine überschießende und unsystematische Ausformung jedoch in weiteren Bereichen interpretative Schwierigkeiten und problematische Auswirkungen zeitigt.

---

<sup>14)</sup> *Kofler/Kristen*, a. a. O., 91 f.

<sup>14a)</sup> *Kofler/Kristen*, *Insolvenz und Steuern*, 2. Aufl., Wien 2000, 124 (125).

<sup>15)</sup> *Rau/Dürnwächter*, § 18 Tz. 765.

<sup>16)</sup> *Rau/Dürnwächter*, § 18 Tz. 810.

<sup>17)</sup> *Raudszus/Weimann*, *Die Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts*, Bielefeld 1999, 89, Rz. 314.

<sup>18)</sup> UStG 1994=, § 3 Tz. 48, durch Verweisung in Tz. 43 und die dort zitierten Hinweise auf Lehre und Rechtsprechung.

<sup>19)</sup> *Ruppe*, a. a. O., § 3 Tz. 36.

<sup>20)</sup> *Rau/Dürnwächter*, Einf. Anm. 31 f.