

Aktuelle Entwicklungen beim Leasing

Überblicksmäßige Darstellung gegliedert nach verschiedenen Steuerrechtsgebieten

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Leasing hat – insbesondere in seiner Ausprägung als Finanzierungsleasing – eine unbestrittene Bedeutung im österreichischen Wirtschaftsrecht. Auch auf dem Gebiete des Steuerrechts gibt es zwischenzeitig eine Vielzahl von Judikaten, Entscheidungen der Finanzlandesdirektionen, Erlässen sowie Literaturmeinungen. Eine letzte überblicksmäßige Darstellung der Rechtsentwicklung lieferte ich 1997.¹⁾ In diesem Beitrag soll auf die zwischenzeitige Entwicklung – gegliedert nach den verschiedenen Steuerrechtsgebieten – eingegangen werden.

1. Einkommensteuer

1.1. Sale & lease back (SALB)

1.1.1. BMF 18. 2. 1997, ÖStZ 1997, 61

In dieser Entscheidung wurde ein Sachverhalt angefragt, wonach Miteigentümer einer Liegenschaft im Jahr 1987 an eine Leasinggesellschaft verkauft und von dieser zurückgemietet haben. Im Jahr 1993 wurde die Liegenschaft zurückgekauft und sollte danach veräußert werden. Fraglich war, wann die Spekulationsfrist zu laufen begonnen hat.

Wird das SALB als solches anerkannt, so veräußert der bisherige Eigentümer das Leasingobjekt an die Leasinggesellschaft, die dadurch zum neuen Eigentümer wird. Somit kommt es aber beim Rückkauf, der durch Ausübung einer entsprechenden Kaufoption geschehen kann, zu einem neuerlichen Eigentumserwerb bei den ursprünglichen Besitzern. Somit ist in diesem Moment ein neuer Anschaffungszeitpunkt gegeben, der auch eine neue Spekulationsfrist auslöst. Insofern mag sich eine Spekulationsbesteuerung auch dann ergeben, wenn eine bisherige Spekulationsfrist sogar abgelaufen war oder in der Zwischenzeit jedenfalls abgelaufen wäre. Auf diese Rechtsfolge hat schon *Doralt*²⁾ hingewiesen.

Im Fall wurde eine Kaufoption abgegeben, die den Leasingnehmer berechtigt, das Objekt auch vor Ablauf der Grundmietdauer zu erwerben, und überdies wurde eine Kauti- on eingeräumt, die gegen einen allfälligen Kaufpreis zu verrechnen war.

Das BMF hat die Konstruktion als fremdüblich anerkannt und somit den Eigentums- übergang an den Leasinggeber bejaht. Die bloße Option würde nämlich nicht schaden. Anders wäre es, wenn auch die Leasingfirma vom Mieter den Kauf zum vereinbarten Preis verlangen könnte (so genannte Doppeloption). Die Kaufoption müsste etwa zum Verkehrswert kalkuliert sein.

Damit bejaht das BMF die Zurechnung beim Sale & lease back, wie sie beiläufig schon in Abschnitt 4 EStR 1984 dargestellt ist.

Bedeutsam ist, dass das BMF ausführt, dass bei den gegebenen Wertverhältnissen die Anrechnung der Kauti- on zu keiner anderen Beurteilung führt. Dies ist an sich selbstverständlich, da die Kauti- on selbst ja eine Forderung des Leasingnehmers an den Leasinggeber ist, die einfach aufgerechnet wird. Gerade in der Aufrechnung von Kauti- onen wurde jedoch in der Judikatur ein Argument dafür erblickt, dass der Leasingnehmer bei Ausführung der Option keinen Kaufpreis mehr aufzubringen hätte, so- dass diesfalls jedenfalls dem Leasingnehmer zuzurechnen wäre³⁾. Eine ähnliche Auf- fassung hat nunmehr die FLD Tirol vertreten⁴⁾.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) *ecol* 1997, 383.

2) *RdW* 1996, 83.

3) Vgl. *VwGH* 29. 6. 1995, 93/15/0107; hierzu *Prodinger*, *ÖStZ* 1995, 477; *Quantschnigg*, *RdW* 1996, 29; *Doralt*, *RdW* 1996, 80.

4) Siehe unten Punkt 1.3.1.

1.1.2. VwGH 12. 8. 1994, 90/14/0145

In diesem Erkenntnis hält der Gerichtshof die Auffassung, wonach die überpreisige Veräußerung gebrauchter Wirtschaftsgüter mit anschließender Rückmiete als Darlehen mit Sicherungsübereignung zu qualifizieren wäre, für richtig.

Tatsächlich ist schon nach den Einkommensteuerrichtlinien der Verkauf zum Verkehrswert notwendig, sodass der Verkaufspreis nicht erheblich vom Verkehrswert abweichen darf. Was dabei der Ausdruck „erheblich“ bedeutet, ist nach wie vor ungeklärt. Tatsächlich wird bei einem fremdüblichen Geschäft, bei dem nicht von allem Anfang an feststeht, dass der nunmehrige Leasingnehmer ohnedies den Leasinggegenstand wieder zurückkaufen wird, der Leasinggeber nicht dazu bereit sein, einen höheren Preis als den Verkehrswert zu bezahlen, da er diesfalls ein größeres Verwertungsrisiko hätte. Die Einhaltung dieses Zurechnungskriteriums ist daher auch in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gedeckt und steht durchaus im Einklang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

1.2. Mietvorauszahlungen

1.2.1. VwGH 5. 7. 1998, 97/13/0076

In diesem Fall hat der Leasingnehmer Leasingvorauszahlungen in Höhe von knapp 10% der Gesamtinvestitionskosten geleistet. Der Leasingnehmer wollte für diese Beträge den Investitionsfreibetrag bilden, da es sich seiner Ansicht nach bei den Vorauszahlungen um Zahlungen zum Erwerb eines Mietrechtes gehandelt hat. Der Leasingnehmer berief sich dabei insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH 12. 1. 1993, 88/14/0077-0079, wonach die Zahlung deshalb geleistet worden sei, um überhaupt in den Abschluss des Leasingvertrages zu kommen. Auch sei es ein Indiz, wenn eine teilweise Rückzahlung auch für den Fall ausgeschlossen sei, dass der Vermieter aus Gründen, die er zu vertreten hat, nicht in der Lage wäre, seinen laufenden Verpflichtungen aus dem Mietvertrag nachzukommen.

Der Leasingnehmer musste einräumen, dass der Zahlungscharakter (Zahlung zwecks Möglichkeit des Erhaltes des Mietvertrages) sich nicht selbst aus dem Mietvertrag ergebe, sondern vielmehr aufgrund mündlicher Vereinbarungen anzunehmen sei.

Der VwGH hat die Beschwerde abgewiesen. Zum einen habe der Beschwerdeführer selbst zugeben müssen, dass sich durch die Zahlung der Mietvorauszahlung eine Reduktion des Finanzierungsvolumens und somit eine Reduktion der laufenden Miete ergeben hätte.

Nachdem aber aufgrund des nachgewiesenen Charakters der Mietvorauszahlung als Vorauszahlung der laufenden Miete klar sei, dass kein eigenes Wirtschaftsgut erworben wird, sei auf allfällige indizielle Elemente, wie etwa den Verlust der Mietvorauszahlung bei vorzeitiger Beendigung des Leasingvertrages, gar nicht mehr einzugehen.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass auch für bloße Mietvorauszahlungen bei einem Leasingvertrag kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden kann. Es ist zwar so, dass die Judikatur des VwGH und auch die Meinung der Verwaltung – insbesondere bei Betriebsprüfungen – durchaus schwankend ist und die Beurteilung einmal in die eine, einmal in die andere Richtung ausschlägt. Im zu beurteilenden Fall wird eine Mietvorauszahlung, die eben investitionskostensenkend und somit mietreduzierend wirkt, tatsächlich wohl kein eigenes Wirtschaftsgut darstellen.

1.2.2. VwGH 12. 8. 1994, 94/14/0064

Nach § 19 Abs. 3 EStG sind gewisse Vorauszahlungen, so etwa Vorauszahlungen von Mieten, auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Vorauszahlungen nur das laufende und das Folgejahr betreffen. Umgekehrt

kann beim die Vorauszahlung empfangenden Vermieter im Privatvermögen aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzipes die sofortige Steuerpflicht ausgelöst werden.

Der Gerichtshof hat zunächst ausgesprochen, dass § 19 Abs. 3 EStG auch auf Vorauszahlungen im Rahmen eines Leasingvertrages anzuwenden ist. Dies ist sicherlich richtig, da ein Leasingvertrag, so es bei der Zurechnung des Leasingobjektes zum Leasinggeber bleibt, als ganz normaler Mietvertrag zu beurteilen ist. Ebenso sei es nicht erforderlich, dass die Zahlungen, für die vorausgeleistet würde, regelmäßig anfallen.

Insbesondere hegt der Gerichtshof keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass § 19 Abs. 3 das Zufluss-Abfluss-Prinzip nur einseitig, nämlich hinsichtlich des Abflusses, durchbricht. Aufgrund der autonomen Gestaltungsfreiheit zwischen allen Vertragsparteien wäre es diesen nämlich freigestanden, auch durch eine andere zivilrechtliche Vereinbarung zur Verteilung der Einnahmen zu gelangen.

1.3. Zurechnungsfragen

1.3.1. FLD Tirol 26. 2. 1999, RV-061.95/1-T7/95⁵⁾

Bei einem Immobilienleasingvertrag wurde eine Kautions „zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Instandhaltung sowie aller Forderungen und Ansprüche des Leasinggebers“ entrichtet. Die Kautions wurde nicht verzinst und war anlässlich der Beendigung des Vertrages zurückzuzahlen. Weiters war vereinbart, dass im Falle der Nichtausübung der existierenden Kaufoption der Leasingnehmer zur Deckung eines allfälligen Verwertungsmindererlöses, den der Leasingnehmer offensichtlich ex contractu zu tragen hatte, heranzuziehen war.

Die FLD nimmt an, dass eine extreme Gestaltung zur Zurechnung zum Leasingnehmer führen kann, was dann gegeben wäre, wenn die Kautions 92% des Restwertes, also des allfälligen zu zahlenden Kaufpreises abdecken sollte. Da die Kautions auf den Kaufpreis anzurechnen wäre, hätte der Leasingnehmer nur mehr eine geringe Leistung zu erbringen. Damit stehe fest, dass der Leasingnehmer, der das Leasinggut für die weitere Geschäftstätigkeit unbedingt benötigt, von der eingeräumten Kaufoption jedenfalls Gebrauch machen wird. Für die Beurteilung spricht weiters die dem Leasingnehmer auferlegte Verpflichtung, das Gebäude auf seine Kosten jederzeit in einem funktionsfähigen Zustand zu erhalten. Auch die Unverzinslichkeit der Kautions würde dieses Argument stärken, da bei Nichtausübung der Kaufoption auf die Zinsen aus der Kautions verzichtet würde.

Die Argumentation der FLD richtet sich nach dem so genannten „Tierarztkenntnis“ des VwGH⁷⁾ und ist daher in der Begründung ebenso falsch wie dieses Erkenntnis.

Die Unrichtigkeit der Argumentation wurde ja in der Literatur bereits festgestellt.⁸⁾

Es mag nämlich angehen, die Höhe einer eingebrachten Kautions in Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten zu setzen. Man kann sich nämlich fragen, warum jemand – in extremis – 100% der Gesamtinvestitionskosten als Kautions einbringt, sodass der Leasinggeber überhaupt keine Finanzierungsnotwendigkeit mehr hätte. Wenn nämlich – im Normalfall – durch laufende Mietzahlungen auch ein laufender Ertrag beim Leasingnehmer entsteht, so verringert dieser letztlich auch das Risiko aus dem Mietvertrag.

Völlig irreführend ist es jedoch, die Kautions in Relation zum Restwert bzw. zum Kaufpreis zu setzen. Der Restwert eines Leasingvertrages ist nämlich zeitabhängig. So kann bei einem sehr kurzfristigen Immobilienleasingvertrag der Restwert beispielsweise 80%, bei einem langfristigen Leasingvertrag unter Beachtung der 90%-Regel eben

⁵⁾ ÖStZ 1999, 427 RME 32.

⁶⁾ Sämtliche hier zu diskutierenden FLD-Entscheidungen stammen aus Tirol.

⁷⁾ VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0107.

⁸⁾ Prodingner, ÖStZ 1995, 447; Quantschnigg, RdW 1996, 29.

nur 10% betragen. Es zeigt sich schon daran, dass die bloße Höhe der Kautions in Bezug auf den Restwert nicht entscheidend sein kann.

Abgesehen davon ist das Argument, dass der Leasingnehmer aufgrund der Aufrechnung keine Zahlungsverpflichtung mehr hätte, schlechthin unverständlich. Die Aufrechnung stellt hier nur eine Verkürzung des Zahlungsweges durch sofortige Kompensation der Forderung mit der Verbindlichkeit dar. Ob aber jemand die Kaufoption zu einem gewissen Wert und einem gewissen Zeitpunkt ausüben wird, richtet sich allein nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des Wirtschaftsgutes im Ausübungszeitpunkt. Ob der entsprechende Kaufpreis „zufällig“ bereits beim Leasinggeber ist, ist demgegenüber völlig unerheblich.

Auch ist das Argument, dass der Leasingnehmer den Gegenstand jedenfalls auch weiterhin für seine Betriebsausübung benötigen würde, schlechthin deshalb unrichtig, da dies bestenfalls ex post in manchen Fällen zutreffen wird. Ex ante kann jedoch keinesfalls gefolgert werden, dass bei einem langfristigen Immobilienvertrag der Leasingnehmer jedenfalls das Leasingobjekt weiter behalten wird. Es ist ja gerade die Intention eines Leasingvertrages, den Gegenstand eben nicht anzukaufen zu müssen und daher in der Disposition freier zu sein. Dies spiegelt sich wirtschaftlich auch in der Kalkulation eines Restwertvertrages wider, wenn der Restwert nämlich auf den Verkehrswert, hilfsweise auf den linearen Restbuchwert, kalkuliert ist. Der Leasingnehmer zahlt daher wie bei jedem Mietvertrag nur die Abnutzung des Gegenstandes und kann dann aufgrund einer neuen wirtschaftlichen Disposition entscheiden, ob er den Gegenstand nun erwerben will oder nicht.

Auch das Argument der Unverzinslichkeit der Kautions ist nicht schlagkräftig. Zum einen hat das BMF selbst – wenn auch zur Umsatzsteuer – ausgeführt, dass es im Wirtschaftsleben immer zu einem Abgleich von Interessen kommt, sodass die Unverzinslichkeit der Kautions eben durch andere Kalkulationen aufgewogen würde⁹⁾. Zum anderen hat der Leasingnehmer, wenn er zum Restwert, der dem Verkehrswert entspricht, kauft, aus dem Ankauf auch keinen zusätzlichen Nutzen. Der Käufer erhält einen Gegenstand zum Verkehrswert und muss dafür den Verkehrswert in Geld aufbringen. Es kommt daher zu einem Aktivtausch. Kauft er nicht an, erhält er genau den Verkehrswert¹⁰⁾ zurück. Der Zinsanteil der Kautions spielt daher zu diesem Zeitpunkt keine Rolle.

1.3.2 FLD Tirol 26. 2. 1999, ÖStZ 1999, 354¹¹⁾

In dieser Entscheidung stellt die FLD, soweit dies aus der Wiedergabe in der ÖStZ ersichtlich ist, zunächst die zivilrechtliche und steuerrechtliche grundsätzliche Beurteilung von Leasingverträgen dar. Hingewiesen wird darauf, dass beim Finanzierungsleasing die Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung des Leasinggutes – abweichend von normalen zivilrechtlichen Mietverträgen – auf den Leasingnehmer verlagert wird. Die Leasingpartner wollten daher das volle Eigentümersisiko der Wertminderung auch während der Grundmietzeit auf den Leasingnehmer überwälzen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vom Vorliegen eines Finanzierungsleasinggeschäftes auszugehen, das entsprechende steuerliche Wirkungen entfaltet (Zurechnung des Superädifikates zum Leasingnehmer, der sowohl die Chance der Wertsteigerung als auch das Risiko der Wertminderung hat).

Die Interpretation dieser Entscheidung ist deshalb schwierig, weil aufgrund der verkürzten Darstellung gewisse Sachverhaltselemente nicht bekannt sind.

⁹⁾ Siehe BMF 17. 7. 1996, ÖStZ-BMF 1996/35.

¹⁰⁾ Es wird idealtypisch angenommen, dass die eingebrachte Kautions genau dem Restwert entspricht und dieser wiederum dem Verkehrswert.

¹¹⁾ Die Entscheidung trägt die gleiche Geschäftszahl wie die vorzitierte.

Zunächst ist klar, dass die FLD in der Diktion widersprüchlich ist. Wird ein Vertrag als Finanzierungsleasingvertrag eingestuft, bedeutet das noch lange nicht, dass es zur Zurechnung des Leasingobjektes zum Leasingnehmer kommt. Der atypische Gefahrenübergang ist vielmehr für das Finanzierungsleasing typisch und ändert alleine noch nichts an der Zurechnung¹²⁾.

Daher trägt ein Leasingnehmer, der für den zufälligen Untergang des Wirtschaftsgutes haftet, noch lange nicht das volle Risiko der Wertminderung. Geht nämlich das Wirtschaftsgut nicht zufällig unter, so kann er das Wirtschaftsgut am Ende des Leasingvertrages zurückstellen. Mangels einer sonstigen Haftung würde er dann das Wertminderungsrisiko als Eigentümersrisiko nicht tragen. Nur wenn er am Ende des Leasingvertrages für den Verwertungsmindererlös zur Gänze haftet, während er den Verwertungsmehrerlös zur Gänze zu erhalten hat, würde – auch nach den EStR – aufgrund dieser eigentümerähnlichen Position die Zurechnung des Wirtschaftsgutes beim Leasingnehmer erfolgen.

Nunmehr ist fraglich, ob im gegebenen Sachverhalt Elemente vorhanden waren, die neben dem atypischen Gefahrenübergang auch Wertminderung und Werterhöhung dem Leasingnehmer anlasteten.

Sollte dies nicht der Fall sein, ist die Entscheidung jedenfalls zurückzuweisen. Sie hätte nämlich zur Folge, dass sämtliche Finanzierungsleasingverträge künftighin zur Zurechnung beim Leasingnehmer führen.

Es ist nämlich durchaus richtig, dass beim normalen Finanzierungsleasingvertrag das Risiko des zufälligen Unterganges auf den Leasingnehmer übertragen wird. Dies ergibt sich daraus, dass der Finanzierungsleasingvertrag eben nicht nur Elemente eines Mietvertrages hat, sondern durchaus auch eine Finanzierungskomponente. Es ist einzuräumen, dass die Position des Leasingnehmers beim Finanzierungsleasing der eines Eigentümers ähnlicher ist als bei normalen Mietverträgen. Die Erfüllung dieses Tatbestandmerkmals reicht aber noch nicht aus, um die Zurechnung zum Leasingnehmer zu bewirken. Nur weil ein gewisser Teil, der Ausfluss einer Eigentümerposition ist, an den Mieter übertragen wird, erlangt dieser noch lange nicht die eigentümerähnliche Position. Anders formuliert ist zum Ersten deswegen noch lange nicht klar, dass der Leasingnehmer tatsächlich am Ende der Grundmietzeit ankaufen wird, zum Zweiten gibt es eine Fülle von Eigentümerrechten, so etwa die gesamten Dispositionsmöglichkeiten, die nicht an den Leasingnehmer übertragen werden. Erst wenn zusätzlich zu diesen sozusagen akzeptierten Voraussetzungen des Finanzierungsleasing noch weitere Elemente treten, die in Richtung eines Kaufvertrages deuten, wird der gesamte Leasingvertrag umgedeutet.

Die Entscheidung ist daher entweder aufgrund des verkürzt dargestellten Sachverhalts nicht zur Gänze interpretierbar oder aber aufgrund einer deutlich zu großen Generalisierung abzulehnen. Über den Einzelfall hinaus wird dieser Entscheidung daher keine Bedeutung zuzumessen sein, will man die bisher gültigen Leasinggrundlagen weiter aufrecht erhalten. Ein Abgehen davon wäre aber nur bei neuen schlagkräftigen Argumenten zielführend, die aus der zitierten Entscheidung aber nicht ersichtlich sind.

1.3.3. FLD Tirol 24. 4. 1997, 70.199-7/96; ÖStZ 1997, 391

Diese Entscheidung betrifft ein Sale & lease back mit Gaszählern, die offensichtlich für ein Beteiligungsmodell gekauft wurden. Die Zurechnung zum Leasingnehmer wurde aufgrund zweier Argumente entschieden: Zum einen hatte der Leasingnehmer eine Kaufoption, trug aber aufgrund einer Vertragsklausel auch das Risiko der Wertminderung (all losses arising out of ownership).

¹²⁾ Siehe EStR 1984, Abschnitt 4 Abs. 1.

Es ist bei diesem Argument gar nicht so entscheidend, wie diese englische Vertragsklausel tatsächlich zu interpretieren ist. Viel wichtiger ist, dass hier ein praktisch durchaus relevantes Problem auftritt, das allerdings von der Praxis oftmals zu wenig beachtet wird. Ist nämlich bei einem Restwertvertrag isoliert betrachtet eine Kaufoption zum korrekt kalkulierten Restwert zulässig, so ist es – wieder isoliert betrachtet – ebenso zulässig, dem Leasingnehmer 100% des Risikos der Wertminderung zu übertragen, wenn er nur max. 75% der Chance hat. Durch eine Kombination einer Kaufoption mit einer Wertminderungsklausel werden jedoch beide Rechtspositionen an den Leasingnehmer übertragen, sodass es zur Zurechnung beim Leasingnehmer kommt. Diese Auswirkung wird deshalb gerne übersehen, da eine Kaufoption bzw. die Wertminderungsklausel oftmals an ganz anderen Stellen im Vertrag geregelt sind und die Querverbindung daher nicht sofort ins Auge fällt.

Als zweites Argument bringt die FLD vor, dass es im Hinblick auf die Nutzung der in über 90.000 verschiedenen Haushalten installierten Gaszähler klar sei, dass der Leasingnehmer, nämlich das EVU, von der Kaufoption Gebrauch machen wird. Daher sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von allem Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen¹³⁾.

1.3.4. FLD Tirol 24. 4. 1997, 70.199-7/96 = ÖStZ 1998, 157

Diese Entscheidung des FLD Tirol stellt offensichtlich dieselbe Entscheidung wie die letztzitierte dar. Es zeigt sich auch im dazugehörenden VwGH-Erkenntnis¹⁴⁾, dass der VwGH auf beide Aspekte eingegangen ist. Der Sachverhalt ist daher das Leasing von Gaszählern, die von einer holländischen Gesellschaft angekauft wurden. Die Gesellschaft sollte in Luxemburg ihren Sitz haben, sodass die Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes nach dem DBA-Luxemburg in Österreich berücksichtigt werden konnten.

Die FLD hat argumentiert, dass der Ort der Geschäftsleitung, also der Ort der Willensbildung, dort sei, wo die „wesentlichen Entscheidungen“ getroffen würden. Nachdem die Leasinggesellschaft aber nur einmal die Leasinggüter ankaufe und sie dann unter einem Leasingvertrag zurückvermietete (Sale & lease back), würden die wesentlichen Entscheidungen nur einmal am Anfang getroffen. Weitere Entscheidungen seien dem gegenüber im Hintergrund. Die wesentliche Willensbildung sei daher hinsichtlich der wenigen relevanten Entscheidungen im Inland, nämlich vom beherrschenden Gesellschafter bzw. einer diesem nahe stehenden Person erfolgt, sodass die Leasing-GmbH (mit Wirkung auch für die Mitunternehmerschaft) ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hätte.

Wie gezeigt wird, ist der VwGH auf diese Argumente kaum eingegangen, da schon die Zurechnung der Leasinggüter verneint wurde.

1.3.5. VwGH 17. 2. 1999, 97/14/0059

Dieses Erkenntnis stellt nun das „Gaszählererkennnis“ zu der vorzitierten Rechtsprechung der FLD Tirol dar. Die Abgabenbehörde stützt sich in ihrem Bescheid insbesondere auf drei Argumente:

Zum Ersten wurde ausgeführt, dass es wirtschaftlich sinnlos sei, wenn die Leasinggesellschaft, die kein EVU betreibe, die Gaszähler nicht wieder an die niederländische EVU zurückverkauft. Insbesondere müsse Letztere die Gaszähler auch ankaufen, um die Versorgung mit Gas für die Endabnehmer weiterhin gewährleisten zu können.

¹³⁾ Zur Judikatur des VwGH hierzu siehe gleich unten.

¹⁴⁾ Siehe unten.

Dem hielt der Beschwerdeführer entgegen, dass es aufgrund der technischen Entwicklung durchaus möglich sei, dass nach einigen Jahren viel günstigere und modernere Geräte auf dem Markt seien. Nachdem die Demontage der Zähler kaum Kosten verursachen würde und zu Eichzwecken ohnedies in gewissen Zeitabständen erfolgen müsse, sei eine Demontage durchaus möglich. Auch sei ein Verkauf von alten Gaszählern – so etwa in den Ostblock – durchaus eine sinnvolle wirtschaftliche Gestaltungsmöglichkeit.

Zum Zweiten brachte die Abgabenbehörde vor, dass in den vorgelegten Planrechnungen der Restwert bereits fix einkalkuliert sei, sodass davon auszugehen sei, dass der Ankauf von allem Anfang an vereinbart war.

Als letztes Argument wurde noch der Sitz der Gesellschaft in Luxemburg mit dem schon bekannten Argument bekämpft, dass der Ort der Geschäftsleitung aufgrund der alleinbedeutenden Entscheidungen der Initialphase nicht in Luxemburg, sondern vielmehr in Österreich gelegen sei.

Abschließend brachte die FLD auch vor, dass aus den nur auf einige Jahre (nämlich bis zum Ankaufszeitpunkt) befristeten Vollmachten zur Erstellung der Steuererklärungen der atypisch stillen Gesellschafter der vereinbarte Ankauf zu folgern sei. Letztlich könnte sowohl nach dem Wortlaut als auch nach der Teleologie von § 13 EStG gefolgert werden, dass geringwertige Wirtschaftsgüter nur dann als solche abgesetzt werden könnten, wenn diese im Vergleich zum Restvermögen nicht von erheblicher Bedeutung seien.

Zu den letztgenannten Argumenten ist zunächst zu bemerken, dass diese nicht zugkräftig sind. Die befristeten Vollmachten hinsichtlich der Steuererklärungen können bestenfalls eine geringe indizielle Wirkung haben. Schließlich ist klar, dass § 13 EStG auch dann greift, wenn Wirtschaftsgüter im großen Ausmaß angekauft werden. Das Tatbestandsmerkmal bei geringwertigen Wirtschaftsgütern liegt nämlich nur darin, dass selbstständige Wirtschaftsgüter hinsichtlich ihrer Anschaffungskosten einen bestimmten Wert nicht übersteigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat trotz der Gegenargumente des Beschwerdeführers die Annahme der belangten Behörde bestätigt, wonach die Ausübung der Option die wirtschaftlich wahrscheinlichste Variante sei. Der VwGH hat darauf hingewiesen, dass seine Beweiswürdigung nur die Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde umfasst. Weiters zeigt er auf, dass es entscheidend sei, dass die Abgabenbehörde jenen Sachverhalt festgestellt hätte, der als der wahrscheinlichste anzunehmen ist. Nachdem dies der Abgabenbehörde nach Meinung des VwGH offensichtlich gelungen war, ging er auf die Gegenargumente in der Beschwerde gar nicht mehr ein.

Die Zurechnungsfrage zum Leasingnehmer wurde daher in diesen Erkenntnissen unter dem Aspekt des Spezialleasing entschieden. Letztlich sind die Wirtschaftsgüter nämlich derart auf die Bedürfnisse der EVU – auch unter Einbeziehung des Vertragsgeflechtes – ausgelegt, dass sie eben für einen anderen Leasingnehmer oder für einen anderen Eigentümer keinen vernünftigen Sinn ergeben. Daher ist davon auszugehen, dass sie jedenfalls wieder zurückgekauft werden.

Der VwGH hat das Argument des in der Planrechnung enthaltenen Restwertes als diese Linie noch stärkend angesehen. Dazu ist zu bemerken, dass zunächst eine bloße Planrechnung durchaus eine der möglichen Varianten, nämlich die Integration des Restwertes, beinhalten kann. Freilich ist es nicht sehr geschickt, in vorgelegten Unterlagen die Abgabenbehörde sozusagen darauf hinzubringen, dass mit dem Eingang des Restwertes aus dem Titel der Kaufoption jedenfalls gerechnet wird. Es wäre vielmehr darzustellen gewesen, dass durch eine geplante Verwertung der Zähler, sei es

durch Verkauf an den Leasingnehmer, sei es aber auch durch Verkauf an eine dritte Person, letztlich der Verkehrswert des Leasinggutes zum Ende des Leasingvertrages, der letztlich wieder dem Restwert entsprechen muss, lukrierbar wäre.

Das Argument des Geschäftsitzes wurde nicht mehr wirklich diskutiert. Der VwGH hat nur die Auffassung der Behörde bestätigt, dass der Beschwerdeführer durch die Annahme des Ortes der Geschäftsleitung in Österreich nicht in seinen Rechten verletzt worden sein kann, da der Verlustanteil des Beschwerdeführers aus der Mitunternehmerschaft beim österreichischen Einkommen in Abzug gebracht worden wäre. Hätte der Beschwerdeführer eine luxemburgische Betriebsstätte gehabt, wäre dieser Verlustanteil nur im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes zur Geltung gekommen. Dies ist freilich eine etwas künstliche Argumentation, die jedoch keine Rolle mehr gespielt hat.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass bei Leasingmodellen auch zu beachten ist, ob nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten anzunehmen ist, dass für den Leasingnehmer aufgrund seines offensichtlich größeren Bedürfnisses, über das Wirtschaftsgut auch nach Ablauf des Leasingvertrages verfügen zu können, der Ankauf wahrscheinlicher ist als eine andere Variante. Insofern geht der Gerichtshof auch in die – beiläufig zitierte – Judikatur im „Tierarztkenntnis“ ein, wonach der Leasingnehmer das Wirtschaftsgut auch nach Ablauf des Leasingvertrages benötigen wird.

Zu betonen ist jedoch, dass zwar grundsätzlich unter dem Generalgedanken das Spezialleasing durchaus richtig ist, ein Wirtschaftsgut, das in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit größter Wahrscheinlichkeit vom Leasingnehmer gekauft werden wird, diesem schon zuzurechnen. Diese Überlegung darf freilich nicht überstrapaziert werden. Nur weil es möglich ist, dass der Leasingnehmer das Wirtschaftsgut weiter gebrauchen wird und daher kaufen könnte, kann nicht gefolgert werden, dass er dies tatsächlich tut. Dies ist insbesondere unter einer Ex-ante-Betrachtung unzulässig, da nicht vermutet werden kann, dass der Leasingnehmer tatsächlich (und von Spezialfällen abgesehen) schon seine genauen Dispositionen zum Ende des Leasingvertrages kennt, da diese eben erst in einigen Jahren anfallen.

1.3.6. VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0150

In diesem Fall hatte eine Gemeinde ein neues Rüsthaus für die Freiwillige Feuerwehr errichtet. Mit der Bauabwicklung, Verrechnung und Betriebsführung war jedoch eine eigene GmbH betraut worden. Es ist vereinbart worden, dass die Feuerwehr und die Stadtgemeinde die Baukosten anteilig tragen. Die Gemeinde hat dann ihrer 95%-Tochter, der GmbH, einerseits eine nicht rückzahlbare Bedarfszuweisung seitens des Landes, andererseits ein rückzahlbares Darlehen gewährt. Die Feuerwehr hatte in der Folge Mieten zu zahlen, die von der Gemeinde durch eine erhöhte Transferzahlung ersetzt wurden.

Der VwGH hat ausgeführt, dass die Gemeinde schon nach § 26 steiermärkisches Landesfeuerwehrgesetz 1979, LGBl. Nr. 73 verpflichtet sei, im eigenen Wirkungsbereich die Feuerwehr zu betreiben. Mit der Beschaffung des Rüsthauses sei die Gemeinde dieser Verpflichtung auch nachgekommen. Durch die Ausschreibung des Baues und die Vermietung sei auch die Verfügungsmacht der Gemeinde über das Rüsthaus gegeben gewesen. Nachdem die Gemeinde die von der Feuerwehr zu zahlenden Mietbeträge wiederum refinanzierte und auch die der Höhe nach von der Beschwerdeführung übernommenen Darlehensverpflichtungen jenen der Gemeinde entsprachen, bedeutete dies im wirtschaftlichen Ergebnis eine Kostentragung durch die Gemeinde.

Sohin wurde die Zwischenschaltung der GmbH nicht anerkannt. Wirtschaftlicher Grund dieser Zwischenschaltung war natürlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges.

Es ist hervorzuheben, dass es sich bei diesem Erkenntnis um kein Erkenntnis zum Kommunalleasing handelt, da keine leasingspezifischen Probleme betroffen sind. Viel-

mehr wurde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Wirtschaftsgut jenem zugerechnet, der darüber Verfügungsberechtigt ist und auch sämtliche Kosten dafür trägt. Dies ist aber nicht leasingspezifisch, sondern vielmehr Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und damit des wirtschaftlichen Eigentums. Für das Kommunalleasing ergeben sich daher insofern keine Folgerungen.

1.4. Aktivposten

1.4.1. BMF 3. 2. 2000, GZ 14 0603/1-IV/14/98, AÖFV 184/1998 = ÖStZ 2000, 177

Im ursprünglichen Erlass zu den Aktivposten wurde ausgeführt, dass Aktivposten nur beim Finanzierungsleasing, nicht aber beim Operatingleasing zu bilden seien. Darüber hinaus wurde auch eine Variante des Marktpreisleasing angeführt, die in Fachkreisen insofern für Verwirrung gesorgt hat, als nie klar war, was darunter eigentlich wirklich zu verstehen sein soll. Dieser Erlass wurde nunmehr in Punkt 8 (vom Aktivposten betroffene Leasingarten) adaptiert.

Nach 8.3 ist unter Operatingleasing eine Gebrauchsüberlassung zu verstehen, die gegenüber der Finanzierung in den Vordergrund tritt. Operatingleasing ist ein Vertrag, bei dem

- 1 ein Restwert weder vereinbart noch dem Leasingnehmer bekannt ist,
- 1 kein Andienungsrecht des Leasinggebers besteht,
- 1 eine allfällige Kaufoption nur zum Marktpreis ausgeübt werden kann bzw. der Leasingnehmer nicht damit rechnen kann, das geleaste Fahrzeug unter dem Marktpreis zu erwerben,
- 1 der Leasinggeber die wirtschaftliche Chance und das wirtschaftliche Risiko der Verwertung trägt.

Die ersten drei Kriterien sind durchaus vernünftig und wohl auch akzeptabel. Wenn nämlich ein Mietvertrag keine Finanzierungs Komponente haben soll, so kann es in diesem Sinne auch keinen Restwert geben. Ob man in einer internen Kalkulation sehr wohl von einem Restwert ausgehen mag, ist dann nicht mehr entscheidend. Problematischer ist der letzte Punkt, wonach der Leasinggeber das gesamte Verwertungsrisiko tragen muss. Dies ist an sich auch verständlich, da bei einem reinen Mietvertrag das Verwertungsrisiko eben nicht beim Mieter liegen kann. Praktisch gesprochen bedeutet dies jedoch, dass der Leasinggeber danach trachten muss, entweder sein Verwertungsrisiko über Händlervereinbarungen abzuwälzen oder aber ein potenzielles Risiko in der Mietrate schon mit einzukalkulieren. Es ist insbesondere festzuhalten, dass die überaus komplizierte Konstruktion eines Aktivpostens ja nur dazu führt, dass die Abschreibungen zeitlich verschoben wirksam werden. Das Nichtbilden eines Aktivpostens bringt dem Leasingnehmer daher – neben dem Einsparen von administrativem Aufwand – nur einen gewissen Barwertvorteil, abhängig von seiner konkreten steuerlichen Lage. Will der Leasinggeber dem Leasingnehmer diesen Vorteil einräumen, so muss er wirtschaftlich das höhere Verwertungsrisiko gegenkalkulieren.

Positiv anzumerken ist, dass der Erlass nunmehr immerhin Rechtsklarheit bringt und die verwirrende Variante des Marktpreisleasing ausgeschlossen ist.

2. Grunderwerbsteuer

2.1. VwGH 21. 10. 1998, 97/16/0345

Diesem Erkenntnis liegt ein Fall zu Grunde, in dem der bisherige Eigentümer von Grund und Boden samt darauf befindlichem Gebäude dieses an den Leasinggeber veräußert hat. Es wurde ein Mietvertrag abgeschlossen, der zunächst die Rückmiete vorsah. Allerdings hat der Leasingnehmer nicht eine bloße Kaufoption innegehabt. Vielmehr war vereinbart, dass mit Zahlung der letzten Rate das Eigentum wieder an den Leasingnehmer zurückfällt. Es liegt daher – auch nach Auffassung des VwGH – ein Ratenkauf vor. Letztlich ist daher nicht von einem Sale & lease back, sondern vielmehr von einem Sale & sale back auszugehen.

Die Beschwerdeführerin hat zunächst argumentiert, dass im Ratenkaufvertrag überhaupt kein Übereignungsanspruch gegeben sei, weil etwa die Leasinggeberin den Leasingvertrag kündigen könne. Der VwGH ist dem entgegengetreten, indem er ausführt, dass bereits bei Abschluss des Rechtsgeschäftes der Erwerbstatbestand gesetzt worden sei. Dass eventuell zu einem späteren Zeitpunkt die bereits eingetretenen Rechtswirkungen wieder aufhören würden, kann nur als auflösende Bedingung betrachtet werden, die das Entstehen der Steuerschuld jedoch nicht hindert.

Jedoch ist die Beschwerdeführerin insofern im Recht, als sie sich auf § 17 Abs. 2 GrEStG beruft. Wenn nämlich ein Grundstück an den Leasinggeber verkauft wird und im Rahmen eines Ratenkaufvertrages sofort wieder rückübereignet wird, so werden die wirtschaftlichen Effekte der Übertragung des Grundstückes sofort wieder beendet. Diese Rückführung sei aber nach § 17 von der Grunderwerbsteuer befreit.

Bedeutsam ist in diesem Erkenntnis, dass die Rechtsfolge nach § 17 GrEStG nur bei einem Sale & sale back eintritt. Wäre demgegenüber ein bloßer Bestandvertrag abgeschlossen worden, so hätte der Leasingnehmer keinen Übereignungsanspruch erworben. Erst bei Ausübung einer allfälligen Kaufoption am Ende des Leasingvertrages würde dann das Grundstück rückübereignet werden, sodass diesfalls wieder Grunderwerbsteuer anfele. Eine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer käme aber nur innerhalb der Dreijahresfrist des § 17 GrEStG zum Tragen. Dieses Erkenntnis kann daher bei normalen Sale-&-lease-back-Konstruktionen hinsichtlich Grundstücken nicht zur Ersparnis der doppelten Grunderwerbsteuer (vom Kaufpreis am Anfang und vom Restwert (Rückkaufpreis) am Ende) verwendet werden.

3. Umsatzsteuer

3.1. Vorsteuerabzug auf Reparaturen beim Leasing (§ 12 Abs. 2 Z 4 UStG)

Hat bei einem beschädigten Leasingfahrzeug der Leasinggeber den Reparaturauftrag erteilt, so war er grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt. Wenn nun nach dem Zivilrecht oder nach der Vertragslage der Leasingnehmer ersatzverpflichtet war, war fraglich, ob im umsatzsteuerlichen Sinne diese Ersatzleistung als nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz oder aber als steuerpflichtige Leistung einzuordnen war. Ist nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz vorgelegen, waren die Leasingnehmer, die beim Pkw-Leasing praktisch nie vorsteuerabzugsberechtigt waren, bei anderen Leasingarten als Nichtunternehmer oder unecht befreiter Unternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt waren, insofern begünstigt, als sie die USt aus der Reparaturleistung – im Gegensatz zu einer normalen Reparatur, die an sie erbracht wird – nicht zu tragen hatten.

Der Gesetzgeber hat diese Streitfrage mit BGBl. I Nr. 29/2000 dahin gehend geregelt, dass § 12 Abs. 2 um eine Z 4 ergänzt wurde. Danach gelten Reparaturleistungen, für die der Leasinggeber den Reparaturauftrag erteilt, als an den Leasingnehmer erbracht. Dies gilt jedoch nur beim Kfz-Leasing.

Wird die Leistung direkt an den Leasingnehmer erbracht und ist dieser im Regelfall nicht vorsteuerabzugsberechtigt, so bleibt er brutto belastet, so dass das von der Verwaltung intendierte Ergebnis durch die Gesetzesnovelle erreicht ist. Insofern hat die neue Regelung auch eine Klarstellung gebracht.

Sie tritt für jene Leasingverträge in Kraft, die nach dem 30. 6. 2000 abgeschlossen werden. Das BMF hat angekündigt, erlassmäßig festzuhalten, dass für früher abgeschlossene Verträge keine Änderung der Rechtspraxis geplant ist, sodass es bei der Nettobelastung des Leasingnehmers bleiben kann.

Die Regelung ist unvollständig und teilweise irreführend. Sie wurde zuletzt ausführlich kommentiert¹⁵⁾. Auf die entsprechenden Ausführungen wird daher zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

¹⁵⁾ Vgl. *Prodinger*, SWK-Heft 20/21/2000, Seite S 533.