

PKW-Leasing aus Deutschland

Praktische Überlegungen zur Modellgestaltung

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Seit dem Schlussantrag des Generalanwaltes deutet sehr viel in die Richtung, dass die österreichische Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG EU-widrig ist. Daher vermittelt das PKW-Leasing aus Deutschland entweder einen niedrigeren Steuersatz oder den vollen Vorsteuerabzug.¹⁾ In der Folge sollen unter Einbeziehung der möglichen Rechtsentwicklung und der Judikatur zu verschiedenen Vertragstypen Überlegungen hinsichtlich Chance und Risiko bei einem Leasing aus Deutschland angestellt werden. Besondere Bedeutung hat hier das zwischenzeitig abgewickelte Konsultationsverfahren Österreichs. (siehe dazu gleich unten).

1. Sachverhalt

In der vor dem EuGH anhängigen Rechtssache C-155/01 *Cookies World* hat der Generalanwalt mit 10. 10. 2002 seinen Schlussantrag gestellt und ausgeführt, dass die österreichische Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG, wonach etwa beim PKW-Leasing ein Eigenverbrauch dann ausgelöst wird, wenn für die Leistung im Ausland der Vorsteuerabzug zusteht, der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht.²⁾ Wenn nun – wie allgemein erwartet – der EuGH diesem Schlussantrag folgt, bedeutet dies, dass beim PKW-Leasing aus der BRD nur mehr die deutschen umsatzsteuerlichen Auswirkungen gegeben sind und eine „Nachversteuerung“ in Österreich (mit Verlust des Vorsteuerabzuges) zu unterbleiben hat. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass von Seiten der Bundesregierung schon Koordinierungsgespräche mit den anderen EU-Staaten mit dem Bestreben durchgeführt wurden, den Leistungs-ort an den Sitz des Leasingnehmers zu verlagern, sodass sich ein PKW-Leasing aus der BRD wiederum in Österreich auswirken würde. Wie weit diese Bestrebungen tatsächlich gediehen sind und ob und gegebenenfalls wann eine konkrete Umsetzung und Änderung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu erwarten ist, ist derzeit nicht zu beurteilen.

Soweit in der Folge daher verschiedene Modellvarianten auf ihren steuerlichen Sinn bzw. ihr steuerliches Risiko diskutiert werden, soll dies unter der Prämisse geschehen, dass einerseits der EuGH die Eigenverbrauchsbestimmung als EU-widrig erkennt, andererseits mit einer signifikanten Wahrscheinlichkeit in einiger Zeit eine Änderung des Leistungsortes durchgeführt werden kann.

Zu bedenken ist überdies, dass Österreich nunmehr ein Konsultationsverfahren nach Art. 29 der 6. EG-Richtlinie eingeleitet hat und die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG nunmehr auf die Ausnahme des Art. 17 Abs. 7 leg. cit.³⁾ stützen will⁴⁾.

Kolacny vermeint, der Generalanwalt hätte im Schlussantrag „einen Weg aufgezeigt, wie Österreich kurzfristig die bestehende Regelung beibehalten kann“. Österreich beabsichtige, diese Anregung aufzugreifen.

Selbstverständlich hat der Generalanwalt weder Wege aufgezeigt noch Anregungen gegeben, sondern vielmehr eine Vielzahl von Gründen aufgezeigt, warum die Regelung

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Herrn WP/StB Dr. Stefan *Hübner* sei für die Diskussion und Durchsicht des Manuskriptes gedankt.

1) Zu Vorsteuern bei voll bzw. gemischt genutzten PKW vgl. das Schreiben des deutschen BMF vom 29. 5. 2000, IV D 1-S 7303 B-4/00.

2) Vgl. hiezu *Brenner*, SWK-Heft 31/2002, Seite S 803; *Kempf*, RdW 2002, 690; *Prodinger*, ÖStZ 2002, 578.

3) Vorsteuerauschluss aus konjunkturellen Gründen.

4) Vgl. hiezu auch *Kolacny*, SWK-Heft 2/2003, Seite S 39.

EU-widrig ist. Dabei wurde auch ausgeführt, dass Art. 17 Abs. 7 leg. cit. nicht zu stützen vermag, da weder das Konsultationsverfahren eingeleitet wurde noch eine zeitliche Befristung gegeben war.

Dass Österreich diese Bestimmung nicht gekannt hat und nun auf eine Anregung angewiesen ist, kann nicht ernstlich angenommen werden. Vielmehr scheint schon problematisch, warum gerade der Vorsteuerauschluss für aus dem Ausland geleaste PKW „aus Konjunkturgründen“ beibehalten⁵⁾ werden muss. Eine isolierte konjunkturelle Wirkung gerade dieser Bestimmung wird wohl schwerlich zu argumentieren sein. Art. 17 Abs. 7 kann nicht dazu dienen, einen beliebigen Vorsteuerauschluss – entgegen den allgemeinen Wertungen der 6. Richtlinie – vorzunehmen.

Vollends unglaublich wird die Argumentation, wenn man bedenkt, dass die Regelung ja mit Jänner 1995 in Kraft gesetzt wurde. Wäre damals schon ein konjunktureller Grund auf absehbare Zeit gegeben gewesen, hätte man ja auch damals das Konsultationsverfahren anstreben können.

Warum aber gerade nunmehr – also letztlich beim Erkenntnis der EU-Widrigkeit der Bestimmung – eine negative konjunkturelle Wirkung gegeben sein soll, ist unergründlich.

Bei allem Verständnis für negative Auswirkungen muss doch festgehalten werden, dass das „Problem“ nichts anderes als eine Folge der Harmonisierung innerhalb der EU ist, welcher Österreich nun einmal im Jahre 1995 beigetreten ist. Daher mag zwar die 6. Richtlinie geändert werden; eine Umgehung mit EU-widrigen Bestimmungen oder vorgeschobenen Argumenten scheint jedoch problematisch⁶⁾.

Nichtsdestotrotz ist dem Vernehmen nach das Konsultationsverfahren am 8. 1. 2003 positiv erledigt worden. Von Seiten des BMF wird auch schon an einem Gesetzesentwurf gearbeitet⁷⁾.

Auf Basis der oben angedeuteten Überlegungen ist jedoch mit einer erneuten Anfechtung dieser Bestimmung vor dem EuGH zu rechnen.

Die folgenden Überlegungen verstehen sich daher zum einen für den Fall der neuerlichen Anfechtung der Bestimmung, weiters natürlich auch für sämtliche in der Vergangenheit abgeschlossenen Leasingverträge.

Auf den weiteren Fortgang und die entsprechenden Argumentationslinien wird daher gesondert einzugehen sein.

2. Leistungsort

2.1. Mietvertrag

Stellt sich ein mit einem deutschen Leasinggeber abgeschlossener PKW-Leasingvertrag im Sinne der Einkommensteuerzurechnungsrichtlinien als Mietvertrag dar⁸⁾, so ermittelt sich der Leistungsort bekanntlich nach § 3 a Abs. 12 UStG, sodass die Leistung am Sitz des Leasinggebers, mithin in Deutschland, als erbracht gilt. Daher ist die gesamte Leasingrate mit 16 % deutscher USt belastet.

2.2. Kaufvertrag

Wird der Leasingvertrag jedoch aufgrund der erwähnten Zurechnungskriterien in einen Kaufvertrag umgedeutet, so ist der Leistungsort nach § 3 UStG, allenfalls unter weiterer Berücksichtigung der Art. 7 und 6, für die ig. Lieferung bzw. Art. 3 Abs. 3 für den Versandhandel zu bestimmen.

⁵⁾ Korrekt wohl „neu eingeführt“.

⁶⁾ Auch wenn dies vielleicht EU-weit üblich sein mag.

⁷⁾ Stand 10. 1. 2003.

⁸⁾ Vgl. zur USt etwa *Kolacny/Scheiner* in *Egger/Krejci*, Das Leasinggeschäft, 537 ff. und 546 f. zur (möglichen) Gleichsetzung von „wirtschaftlichem Eigentum“ und „Verschaffung von Verfügungsmacht“.

Liefert der deutsche Leasinggeber an einen österreichischen Unternehmer und wird das Fahrzeug von Deutschland nach Österreich befördert oder versendet, so liegt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vor, die korrespondierend zu einem in Österreich steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb führt. Hinsichtlich der anfallenden Umsatzsteuer ist der Leasingnehmer zufolge Art. 12 Abs. 1 Z 1 letzter Satz UStG in der Regel nicht vorsteuerabzugsberechtigt.

Wird jedoch das Fahrzeug von Österreich aus geliefert, so liegt eine normale österreichische Lieferung durch den deutschen Leasinggeber vor, sodass auch österreichische Umsatzsteuer anfällt. Diese ist dann nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG nicht abzugsfähig.

Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges⁹⁾ an eine Privatperson¹⁰⁾ aus Deutschland kommt es nach Art. 1 und 2 UStG jedenfalls zu einem ig. Erwerb beim Leistungsempfänger, somit zum Anfall von 20 % Umsatzsteuer, die jedoch (vorerst)¹¹⁾ nicht abzugsfähig sein wird. Wird aus Österreich geliefert, kommt es zum Anfall von normaler österreichischer Umsatzsteuer auf den Umsatz des liefernden Leasinggebers, die ebenfalls nicht als Vorsteuer rückholbar ist.

Auch wenn der Leasingvertrag grundsätzlich als Mietvertrag eingestuft wird, erfolgt in einem Teil der Fälle am Ende des Leasingvertrages der Ankauf des PKW¹²⁾ durch den Leasingnehmer. Dieser Ankauf ist dann grundsätzlich als eigenständiger Vorgang zu beurteilen, sodass die Rechtsfolgen des Anfalls der österreichischen Umsatzsteuer auch hier eintreten.

Somit kommt es bei der Lieferung an Unternehmer im Regelfall zu einer österreichischen Lieferung (da das Fahrzeug wohl in Österreich befindlich ist), allenfalls zu einer ig. Lieferung mit ig. Erwerb.

Wird jedoch an eine Privatperson von Deutschland aus geliefert, so gilt zufolge Art. 3 Abs. 3 UStG – bei Überschreiten der Versandhandelsschwelle¹³⁾ – die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet, also in Österreich. Dies bedeutet, dass wiederum 20 % österreichische USt aufzuschlagen sind. Im Regelfall wird auch hier eine Lieferung von Österreich aus vorliegen, sodass der Leasinggeber 20 % österreichische Umsatzsteuer abzuführen hat. Wiederum steht grundsätzlich kein Vorsteuerabzug zu.

Hier zeigt sich schon eine erste Schlussfolgerung: Je niedriger die laufenden Leasingraten sind und je höher daher der Kaufpreis am Ende ist, desto geringer wird der Umsatzsteuereffekt, da auf den Kaufpreisanteil eben (letztlich) (nicht abzugsfähige) österreichische Umsatzsteuer anfällt.

2.3. Einräumung eines Aufgriffsrechtes

Nach gewissen Literaturmeinungen und wohl auch der Judikatur des VwGH¹⁴⁾ kann bei einem Leasingvertrag trotz Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber beim Leasingnehmer ein Aufgriffsrecht zu aktivieren sein. Ein Teil der laufend bezahlten Rate dient daher dem Erwerb dieses Aufgriffsrechtes und ist nicht als Nutzungsentgelt ein-

⁹⁾ Im Sinne von Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG.

¹⁰⁾ Lieferung an Privatperson soll hier pars pro toto für sämtliche Lieferungen gelten, für die die Versandhandelsregelung anwendbar ist. Daher sind hier gedanklich die Fälle umfasst, dass der Leasingnehmer ausnahmsweise Schwellenerwerber ist und unter der Erwerbsschwelle liegt etc.

¹¹⁾ Allenfalls aber bei einer späteren Veräußerung.

¹²⁾ Zum Ende eines Leasingvertrages wird i. d. F. von einem gebrauchten PKW ausgegangen. Theoretisch könnte bei kurzfristigen Leasingverträgen mit wenig genutzten PKW auch ein neues Fahrzeug vorliegen, für das dann die o. a. Auswirkungen gegeben wären.

¹³⁾ Dies wird i. d. R. wohl gegeben sein.

¹⁴⁾ Siehe hiezu ausführlich unten 4.1.1.

zustufen. Wenn daher umsatzsteuerlich die gleiche Rechtsfolge eintritt, so wirkt sich dieses Recht zufolge der Generalklausel des § 3 a Abs. 12 UStG ebenfalls am Sitz des Leistungserbringers, also des Leasinggebers, aus. § 3 a Abs. 10 Z 1 UStG kommt tatbestandlich nicht zur Anwendung, da das Aufgriffsrecht sich eindeutig nicht aus urheberrechtlichen Vorschriften ergibt und auch nicht eine ähnliche Stellung im Sinne der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gegeben ist¹⁵⁾.

3. Auswirkung auf verschiedene Leasingvertragstypen

3.1. Vollamortisationsvertrag

Wird mit dem deutschen Leasinggeber ein Vollamortisationsvertrag abgeschlossen, so bedeutet dies, dass grundsätzlich¹⁶⁾ betriebswirtschaftlich die gesamten Anschaffungskosten des PKW samt Finanzierungszinsen in Form einer Miete aufgebracht werden. Diese Miete unterliegt daher zur Gänze der deutschen Umsatzsteuer. Daher wird der Nachteil des Anfallens von österreichischer Umsatzsteuer auf den Kaufpreis am Ende hintangehalten.

Um zu vermeiden, dass die gegenständliche Regelung während der Laufzeit des Vertrages durch eine Änderung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie unter Umständen zumindestens materiell rückwirkend aufgehoben wird, empfiehlt sich daher der Abschluss eines möglichst kurzfristigen Vollamortisationsvertrages. Da die Zurechnung zum Leasinggeber aufrecht zu bleiben hat und nur PKW vertragsgegenständlich sein können¹⁷⁾, ist aber aufgrund der sich aus § 8 Abs. 6 EStG ergebenden achtjährigen Nutzungsdauer und unter Berücksichtigung der 40%-Grenze nach der Judikatur des VwGH¹⁸⁾ sowie der Erlassmeinung des BMF¹⁹⁾ eine Mindestlaufzeit von 39 Monaten anzusetzen. Hier mag daher das Risiko bestehen, dass innerhalb dieser Laufzeit eine Änderung der Richtlinie erfolgt.

3.2. Teilamortisationsvertrag

Beim Restwertvertrag ist die Miete während der Vertragslaufzeit relativ geringer als beim Vollamortisationsvertrag. Daher ist auch der Umsatzsteuervorteil relativ geringer. Mangels 40%-Grenze kann ein Restwertvertrag auch auf eine deutlich kürzere Laufzeit abgeschlossen werden, sodass eine etwa befürchtete Änderung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie insofern abgefangen werden kann. Freilich ist hier zu bedenken, dass dann auch die Leasingrate entsprechend niedriger und somit der Umsatzsteuereffekt nur geringer gegeben ist.

3.3. Operate-Lease

Soweit zur Vermeidung der Bildung von Aktivposten nach § 8 Abs. 6 Z 2 EStG ein Vertrag als Operate-Lease-Vertrag im Sinne der EStR 2000²⁰⁾ abgeschlossen wird, wird sich trotz Nichtbekanntgabe eines Restwertes aufgrund der wirtschaftlich notwendigen Einkalkulation des Wertverlustes die Mietrate tendenziell in Richtung Restwertvertrag bewegen, unter Umständen aber unter diesem Wert liegen. Daher ist auch hier der Umsatzsteuereffekt geringer als beim Vollamortisationsvertrag.

¹⁵⁾ Vgl. hierzu *Ruppe*, § 3 a Rz. 70 ff.

¹⁶⁾ Siehe zu den Konsequenzen und Risiken unten 4.1.1.

¹⁷⁾ Für LKW besteht auch für österreichische Unternehmer im Regelfall Vorsteuerabzugsberechtigung; Privatpersonen werden in der Regel nur PKW anmieten wollen. Besonders reizvoll ist die Konstruktion bei Mini-Vans, da diese nicht mehr dem Regime des § 8 Abs. 6 Z 1 EStG unterliegen, sohin auf die normale betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind (z. B. 5 Jahre) und somit der Leasingvertrag auf (z. B.) zwei Jahre abgeschlossen werden könnte.

¹⁸⁾ VwGH 5. 12. 1972, 2391/71.

¹⁹⁾ EStR 2000 2.5.

²⁰⁾ EStR 2000 7.8.7.3 Rz. 3231.

4. Modellvarianten

4.1. Leasingnehmer = Unternehmer

4.1.1. Vollamortisationsvertrag

Wie bereits unter 3.1.1 ausgeführt, ist der Vertrag bei Zurechnung zum Leasinggeber unter Berücksichtigung der mindestens 39-monatigen Laufzeit der vorteilhafteste, da die Miete zur Gänze in Deutschland der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

Problematisch ist hier insbesondere, dass die Zurechnung ja jedenfalls beim Leasinggeber erfolgen muss, um die gewünschten Umsatzsteuereffekte eintreten zu lassen. Wie bekannt hatte der VwGH²¹⁾ über einen Vollamortisationsleasingvertrag über PKW abzusprechen. Er stützte dabei die Auffassung der belangten Behörde, wonach – jedenfalls im Ergebnis – aus der Tatsache des Verkaufes des PKW am Ende des Vertrages²²⁾ zu folgern sei, dass ein derartiger Ankauf von allem Anfang an zugesagt ist. Somit sei eine Kaufoption des Leasingnehmers zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Entgelt gegeben gewesen.

Auf Basis der bisherigen Judikatur des VwGH hätte sich dann tatsächlich die Zurechnung zum Leasingnehmer ändern müssen²³⁾.

Wenn die Judikatur des VwGH auch kritisiert wurde, so besteht jedenfalls das Risiko, dass im Falle einer Änderung der Zurechnung der gesamte Leasingvertrag in einen Kaufvertrag umgedeutet wird und sich daher umsatzsteuerlich in Österreich auswirkt. Somit wäre aber jedenfalls kein deutscher Umsatzsteuervorteil gegeben.

Bedeutsam ist jedoch, dass der VwGH in dem Erkenntnis – allenfalls gebunden durch die Auffassung der belangten Behörde, was jedoch auch kein Argument ist, da der VwGH nicht einfach irgendeine wirtschaftliche Begründung annehmen kann, die vielleicht zu einem ähnlichen Ergebnis führt, wenn eben die auf Basis der angenommenen Beweislage korrekte rechtliche Beurteilung aufgrund der Bindung verwehrt sein mag – gar nicht die Änderung der Zurechnung des PKW angenommen, sondern vielmehr die Aktivierungspflicht eines Aufgriffsrechtes beim Leasingnehmer argumentiert hat.

Der VwGH hat dabei das Vorliegen einer Kaufoption bestätigt. Mit der Aktivierungspflicht dieser Option hat er also den Leasingvertrag in zwei Vertragsverhältnisse zerlegt, nämlich in die laufende Nutzungsüberlassung gegen Entgelt und in den ebenfalls entgeltlichen Erwerb der Kaufoption.

Umsatzsteuerlich wurde eher die Auffassung der Einheitlichkeit des Entgeltes vertreten²⁴⁾. Dies betraf insbesondere die Überlegung, ob bei einem in einen Kaufvertrag umgedeuteten Leasingvertrag die Zinskomponente als separate Darlehensgewährung zu beurteilen ist oder aber allenfalls ein Warenkredit vorliegt, der jedoch mit der Hauptleistung der Übertragung des Wirtschaftsgutes (aufgrund der Umdeutung) in engem wirtschaftlichem Zusammenhang steht und sohin eine Nebenleistung darstellt, die umsatzsteuerlich nicht unecht befreit, sondern normal steuerpflichtig ist.

Nach der bisherigen (allgemeinen) Judikatur des VwGH²⁵⁾ wurde beim Warenkredit das Vorliegen einer Nebenleistung hinsichtlich der Zinsen bejaht. Nach dem Urteil des EuGH²⁶⁾ ist die Einräumung eines Zahlungszieles im Zusammenhang mit einer Warenlieferung als selbstständiges Kreditgeschäft zu beurteilen.

²¹⁾ VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0198.

²²⁾ Der Leasinggeber hatte kurz vor Ablauf der Laufzeit den Leasingnehmer schriftlich aufgefordert, entweder eine Weitermiete zu vereinbaren, den Gegenstand zurückzugeben oder aber den Wunsch des Ankaufes bekannt zu geben.

²³⁾ Vgl. zu diesem Erkenntnis die berechtigte Kritik von *Prodinger*, RdW 2002, 179; a. A. o. V., RdW 2002, 51; *Doralt*, RdW 2002, 182.

²⁴⁾ Vgl. hiezu *Kolacny/Scheiner*, a. a. O. 558 ff. m. V. a. die Jud. des BFH und die Literaturdiskussion.

²⁵⁾ VwGH 1. 7. 1964, 902/62; 9. 2. 1987, 85/15/0219.

²⁶⁾ EuGH 27. 10. 1993, Rs. C-281/91 *Muys und de Winter*.

Umgelegt auf die bisherige Praxis bei Finanzierungsleasingverträgen wurde der gesamte Leasingvertrag in einen Kaufvertrag einheitlich umgedeutet und somit auch insgesamt von einer einheitlichen Leistung ausgegangen²⁷⁾.

Folgt man aber dem Gedanken des VwGH, dass – bei aufrechter Zurechnung des Leasinggutes zum Leasinggeber – wirtschaftlich neben der Nutzungsüberlassung ein Erwerb der Kaufoption vorliegt²⁸⁾, so liegen offensichtlich²⁹⁾ zwei verschiedene Vertragsverhältnisse³⁰⁾ in einem Vertrag vor. Dann aber scheint es auch umsatzsteuerlich folgerichtig, neben einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung eine umsatzsteuerpflichtige Zurverfügungstellung des Kaufrechtes anzunehmen.

Wie bereits oben gezeigt, wird nicht nur die Vermietung, sondern auch die Übertragung eines Kaufrechtes aufgrund der Generalklausel am Sitzort des Leasinggebers bewirkt. Das bedeutet also, dass bei einem Vollamortisationsvertrag, auch wenn dieser – bei Aufrechterhaltung des wirtschaftlichen Eigentums des Leasinggebers – ertragsteuerlich sich nicht (im Sinne des Leasingeffektes) zur Gänze beim Leasingnehmer auswirkt, da dieser ein Aufgriffsrecht zu aktivieren hat, beide umsatzsteuerlichen Leistungen in Deutschland erbracht sind, sodass zum einen deutsche Umsatzsteuer von 16 % anfällt, zum anderen der Leasingnehmer über beide Beträge vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Sohin wäre bei PKW-Vollamortisationsverträgen ein Risiko im Sinne der umsatzsteuerlichen Vorteilhaftigkeit nur in der Umdeutung des Vertrages zu erblicken; die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes führt zu keinem umsatzsteuerlichen Nachteil.

Auch ertragsteuerlich hätte das Aufgriffsrecht keinen Nachteil. Bei einem Vollamortisationsvertrag ist davon auszugehen, dass ein Finanzierungsleasingvertrag vorliegt. Ein reiner Operate-Lease-Vertrag, der nicht zur Bildung von Aktivposten im Sinne von § 8 Abs. 6 Z 2 EStG führt, könnte zwar nach der Erlassmeinung des BMF³¹⁾ tatbestandlich auch gegeben sein, erscheint jedoch problematisch, da bei einer Amortisation der gesamten Anschaffungskosten zumindestens ein Finanzierungsgedanke mit im Spiel sein muss. Insofern führt aber die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes beim PKW-Leasing letztlich zur selben ertragsteuerlichen Auswirkung, als wenn Aktivposten zu bilden wären. Soweit daher auf Basis der Judikatur des VwGH tatsächlich das Aufgriffsrecht anzusetzen ist, verbietet sich der Ansatz der Aktivposten.

Man könnte die Auffassung vertreten, dass mit § 8 Abs. 6 Z 2 EStG eine *lex specialis* geschaffen wurde, die der Aktivierung des Aufgriffsrechtes vorgeht. Dem scheint jedoch nicht zu folgen zu sein. Vielmehr wäre – immer unter Weiterführung der Gedanken des VwGH, auch wenn diese Auffassung hier abgelehnt wird – in einem ersten Schritt die Qualifikation eines bestimmten Vertragsverhältnisses unter Heranziehung des wirtschaftlichen Eigentums und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchzuführen. Dies hat auf Basis der Judikatur also ein doppeltes Vertragsverhältnis, nämlich einen Mietvertrag und einen Erwerbsvertrag über ein Recht, zu ergeben. Daraus folgt aber schon, dass der Mieter nur Mieten hinsichtlich einer normalen laufenden und operativen Miete bezahlt. Die restlichen Zahlungen dienen eben dem Erwerb einer Kaufoption. Sohin ist aber schon in der Basis das Telos der Aktivpostenregelung erreicht: Jener Mieter, der tatsächlich nur den Gegenstand nutzt, soll auch wie jeder normale Mieter die Miete voll als Betriebsausgaben absetzen können. Nur dann, wenn die Miete auch eine über die

²⁷⁾ Auch für die Gegenmeinung spricht freilich einiges: Wirtschaftlich betrachtet liegt eben eine Übertragung des Gegenstandes durch einen Leasinggeber vor, der ganz offensichtlich in Wirklichkeit nicht als Händler auftreten will, sondern eine Finanzierungsfunktion übernimmt. Insofern ist der Leasinggeber aber bei einem umgedeuteten Leasingvertrag wirtschaftlich wie ein Finanzier zu beurteilen, sodass auch die Darstellung einer unecht befreiten Darlehensgewährung durchaus möglich erscheint (vgl. hiezu den Verweis bei *Kolacny/Scheiner*, a. a. O. auf *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz. 36). Schon hier spricht unter Berücksichtigung der Jud. des EuGH viel für die Zweiteilung der Umsätze.

²⁸⁾ Nochmals sei wiederholt, dass diese Auffassung nicht geteilt wird.

²⁹⁾ Und unter Berücksichtigung der gerade zitierten Jud. des BFH umso mehr (arg. a minori ad maius).

³⁰⁾ Bleibt es bei der Annahme einer Vermietung (und eben nicht bei einem sofortigen Kauf), so kann auch kein Darlehensgeschäft unterstellt werden. Der Leasinggeber vermietet tatsächlich nur, der Leasingnehmer hat eine – günstige – Kaufoption erworben, die aber noch nicht ausgeübt wurde.

³¹⁾ EStR 2000 7.8.7.3 Rz. 3231.

Nutzung hinausgehende Finanzierungstangente enthält, soll in der Ausnahmesituation des PKW der Mieter dem Eigentümer gleichgestellt werden und nicht mehr als die Abschreibung (zuzüglich Zinsen) absetzen können. Da aber hinsichtlich des verbleibenden Leasingvertrages nach Aktivierung des Aufgriffsrechtes gar keine Finanzierungs-komponente mehr gegeben ist, verbietet sich schon tatbestandlich der Ansatz eines Aktivpostens.

4.1.2. Restwertvertrag

Bei einem üblichen Restwertvertrag, bei dem der Restwert auf den Verkehrswert³²⁾ kalkuliert ist, erübrigen sich im Regelfall³³⁾ Diskussionen über die Zurechnung des Wirtschaftsgutes sowie die Aktivierung von Aufgriffsrechten oder Kaufoptionen. Der Vertrag kann dabei auch auf eine relativ kurze Zeit abgeschlossen werden, sodass noch nicht mit Änderungen der 6. Richtlinie zu rechnen ist. Freilich sei nochmals erwähnt, dass ein Umsatzsteuervorteil nur in Bezug auf die Leasingrate gegeben ist, die diesfalls eben relativ gering ist.

4.1.3. Operate-Lease

Bei diesem Vertragstyp ist der Ankauf des Fahrzeuges ja nicht einmal mit angedacht. Der Umsatzsteuervorteil auf die Leasingrate erscheint daher problemlos; die Vertragslaufzeit kann auch angepasst werden. Freilich wird auch hier der Umsatzsteuervorteil relativ gering sein.

4.2. Leasingnehmer = Privater

4.2.1. Vollamortisationsvertrag

Im Wesentlichen gelten die unter 4.1.1 dargestellten Überlegungen.

Die Risiken hinsichtlich der Änderung der Zurechnung sind ident zu beurteilen.

Selbstverständlich hat der Leasingnehmer keine Aktivposten zu bilden. Wenn man aber auf Basis der oben ausführlich dargestellten Judikatur die Aktivierung eines Aufgriffsrechtes beim Leasingnehmer annimmt, muss dies bei der Privatperson gedanklich genauso geschehen wie beim Unternehmer. Innerhalb des Leasingverhältnisses wird daher einerseits die Nutzung zur Verfügung gestellt, andererseits eine Kaufoption eingeräumt. Sogar wäre auch beim Privaten gedanklich ein Aufgriffsrecht zu aktivieren, das freilich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen zeitigt. Nichtsdestotrotz würde auch die Aktivierung des Aufgriffsrechtes umsatzsteuerlich in Deutschland erfolgen, sodass hierfür 16 % deutsche Umsatzsteuer anfällt. Die Veräußerung des Fahrzeuges am Ende der Vertragslaufzeit erfolgt dann zum sehr niedrigen Ausübungspreis, der daraufhin österreichische Umsatzsteuer auslöst.

Freilich sei bemerkt, dass in der Praxis der Vollamortisationsvertrag bei Privatpersonen eine nur untergeordnete Rolle spielen wird.

4.2.2. Restwertvertrag

Auf die Ausführungen bei 4.1.2 kann verwiesen werden.

4.2.3. Operate-Lease-Vertrag

Auf die Ausführungen unter 4.1.3. kann verwiesen werden. Erwähnt sei auch hier, dass in der Praxis der reine Mietvertrag bei einzelnen PKW bei Privatpersonen eher unüblich ist.

5. Zusammenfassung

Auf Basis des Schlussantrages des Generalanwaltes des EuGH in der Rechtssache C-155/01 *Cookies World* ist anzunehmen, dass der EuGH die österreichische Eigenverbrauchsbestimmung als EU-widrig erkennen wird.

Bis zur allfälligen akkordierten Änderung des 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hätte daher ein Leasing aus Deutschland über einen PKW für einen privaten Leasingnehmer den

³²⁾ Eurotaxwerte.

³³⁾ Vgl. zu zurechnungsschädlichen Vertragskonstruktionen etwa VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0109; dazu *Prodingner*, SWK-Heft 31/2002, Seite S 798.

Vorteil des niedrigeren Umsatzsteuersatzes, für den Unternehmer den Vorteil des vollen Vorsteuerabzuges bei voller unternehmerischer Nutzung.

Dieser Vorteil bezieht sich allerdings nur auf die Miete des Fahrzeuges, nicht aber auf die später erfolgende Anschaffung.

Der Vorteil ist daher umso größer, je höher die laufende Mietrate ist. Der Idealfall ist daher der Abschluss eines Vollamortisationsvertrages. Dieser muss jedoch bei einem neuen PKW über mindestens 39 Monate abgeschlossen werden. Einflüsse aufgrund einer möglichen Änderung der 6. Richtlinie sind daher zu kalkulieren.

Beim Vollamortisationsvertrag ist zunächst das Risiko einer Änderung der Zurechnung auf Basis der letzten Judikatur des VwGH zu bedenken. Auf Basis eben dieser Judikatur wird jedoch an sich beim Leasingnehmer ein Aufgriffsrecht zu aktivieren sein. Dieses geht dann der Bildung eines Aktivpostens vor, zeitigt aber ertragsteuerlich keine anderen Konsequenzen.

Umsatzsteuerlich wird die Einräumung dieses Rechtes jedoch auch am Sitz des Leasinggebers bewirkt, sodass hinsichtlich der Umsatzsteuerkomponente auf das Entgelt wiederum der Vorsteuerabzug zusteht.

Beim Restwertvertrag und beim Operate-Lease-Vertrag sind die Risiken deutlich niedriger und ist die Sachlage einfacher zu beurteilen. Auch können diese Verträge zeitlich sehr kurz abgeschlossen werden. Der Nachteil besteht jedoch darin, dass hier eine relativ niedrige Leasingrate anfällt, sodass auch der Umsatzsteuervorteil beim Leasing aus Deutschland ein (relativ) geringerer ist.

Information des BMF

Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ab 2003

Keine UVA bei ausschließlich gem. § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG steuerbefreiten Umsätzen, wenn sich weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt

(BMF) – Die VO BGBl. II Nr. 462/2002, mit der die VO betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen abgeändert wird, sieht vor, dass für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung entfällt, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zu Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Wurde die genannte Umsatzgrenze überschritten, besteht somit ab 2003 die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen.

Unternehmer, die ausschließlich gem. § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 steuerbefreite Umsätze tätigen, sind von der Verpflichtung zur Abgabe einer UVA befreit, sofern sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

● *Beispiel:*

Ein Arzt, dessen Umsätze im Jahr 2002 600.000 € betragen, tätigt im Voranmeldungszeitraum 01/2003 Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 i. H. v. 40.000 €. Daneben tätigt er keine anderen Umsätze. Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich keine Verpflichtung zur Abgabe einer UVA.

Im Voranmeldungszeitraum 02/2003 tätigt der Arzt neben seinen Umsätzen gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 i. H. v. 48.000 € auch steuerpflichtige Umsätze (z. B. Vorträge, schriftstellerische Tätigkeit) i. H. v. 3.000 €. Da der Arzt nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 € überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/2003 eine UVA abzugeben.

Im Voranmeldungszeitraum 03/2003 erwirbt der Arzt ein medizinisches Gerät um 15.000 € aus Deutschland. Da die Erwerbsschwelle überschritten wird, muss der Erwerb in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Unternehmer ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/2003 eine UVA abzugeben.