

Leasing in den Einkommensteuerrichtlinien*)

Z 2001/
108

Die Einkommensteuerrichtlinien 1984 haben in ihrem Abschnitt 4 Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim Leasing getroffen. Mit den Einkommensteuerrichtlinien 2000 wurden im Abschnitt 2.5 die Leasingbestimmungen in den Rz 135 bis 150 übernommen.

In der Folge sollen die entsprechenden Bestimmungen gegenüber gestellt werden und etwaige Änderungen kurz kommentiert werden.

Dr. Christian Prodinger

ESTr 1984	ESTr 2000	Anm
Abschn 4	2.5 Leasing (§ 2 EStG 1988) 2.5.1 Allgemeines	
<p>(1) Mit „Leasing“ werden Verträge bezeichnet, die von den üblichen Mietverträgen, die steuerlich als Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung (schwebender Dauervertrag) zu qualifizieren sind, bis zu verdeckten Ratenkaufverträgen reichen, die steuerlich als Anschaffungs(Veräußerungs)geschäfte zu werten sind. Die Abgrenzungsfrage stellt sich in erster Linie bei den Finanzierungs-Leasingverträgen.</p> <p>Diese ersetzen die herkömmliche Form der Investitionsfinanzierung. Die Finanzierungs-Leasingverträge sind entweder Vollamortisationsverträge (Full-Pay-Out-Leasing), dh während der Mietdauer (= Grundmietzeit) hat der Leasingnehmer für die Investitionskosten und einen Gewinn des Leasinggebers aufzukommen, oder Teilamortisationsverträge (Non-Full-Pay-Out-Leasing oder Restwertleasing), d.h. während der Grundmietzeit hat der Leasingnehmer nicht die gesamten Aufwendungen des Leasinggebers abzudecken. Beim Sale-and-lease-back-Vertrag verkauft ein Steuerpflichtiger ein Anlagegut entweder unmittelbar nach der Anschaffung (Herstellung) oder nach Nutzung zu einem späteren Zeitpunkt und mietet es gleichzeitig vom Erwerber im Wege des Finanzierungsleasing wieder zurück.</p> <p>Für die Finanzierungsleasingverträge ist weiters typisch die für beide Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit und die Verlagerung der Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer.</p>	<p><i>Rz 135</i></p> <p>Mit „Leasing“ werden Verträge bezeichnet, die von den üblichen Mietverträgen des ABGB („Operating-Leasing“) bis zu verdeckten Ratenkaufverträgen reichen. Die Abgrenzungsfrage stellt sich in erster Linie bei den Finanzierungs-Leasingverträgen.</p> <p>Diese ersetzen die herkömmliche Form der Investitionsfinanzierung. Die Finanzierungs-Leasingverträge sind entweder Vollamortisationsverträge (Full-Pay-Out-Leasing), dh während der Mietdauer (= Grundmietzeit) hat der Leasingnehmer für die Investitionskosten und einen Gewinn des Leasinggebers aufzukommen, oder Teilamortisationsverträge (Non-Full-Pay-Out-Leasing oder Restwertleasing), dh während der Grundmietzeit hat der Leasingnehmer nicht die gesamten Aufwendungen des Leasinggebers abzudecken. Beim Sale-and-lease-back-Vertrag verkauft ein Steuerpflichtiger ein Anlagegut entweder unmittelbar nach der Anschaffung (Herstellung) oder nach Nutzung zu einem späteren Zeitpunkt und mietet es gleichzeitig vom Erwerber im Wege des Finanzierungsleasing wieder zurück.</p> <p>Für die Finanzierungsleasingverträge ist weiters typisch die für beide Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit und die Verlagerung der Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer.</p>	1
	2.5.2 Zurechnung des Leasinggutes	
<p>(2) Für die Zurechnung des Leasinggutes ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen (VwGH 5. 12. 1972, 2391/71). Danach ist das Leasinggut in der Regel dem Leasinggeber zuzurechnen. Abweichend davon sind bei einem Vollamortisationsvertrag insbesondere in folgenden Fällen die Leasinggüter von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen:</p>	<p><i>Rz 136</i></p> <p>Für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, kommt es maßgebend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer „echten“ Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt. Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs 1 lit d BAO geworden ist (VwGH 17. 8. 1994, 91/15/0083, mit weiteren Hinweisen; VwGH 17. 2. 1999, 97/14/0059).</p>	3

*) Der Autor dankt Frau Mag. Sabine Sadlo sehr herzlich für die rasche Hilfestellung bei der Aufbereitung der Richtlinientexte.

EStR 1984	EStR 2000	Anm
<p>a) Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein. Dies kann angenommen werden, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 v.H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.</p> <p>b) Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40 v.H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.</p> <p>c) Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v.H. und höchstens 90 v.H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der Grundmietzeit das Optionsrecht, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern.</p> <p>d) Das Leasinggut ist speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und kann nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden (Spezialleasing). Eine nur beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvolle Verwendung kann angenommen werden, wenn die Verwertung oder Nutzung des Leasinggegenstandes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur dem Leasingnehmer möglich ist.</p> <p>Liegt Spezialleasing vor, dann sind das Verhältnis der Mietdauer zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption für die Zurechnung unerheblich.</p> <p>Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach den Verhältnissen beim Leasinggeber. Wird im Zuge von abgabenbehördlichen Prüfungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer neu ermittelt, so bleibt für die Zurechnung weiterhin die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer bestehen, es sei denn, sie wurde willkürlich festgelegt.</p> <p>Geleaste nichtabnutzbare bewegliche Gegenstände, wie zB Kunstgegenstände, sind von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn die Vertragsgestaltung mehr für eine Anschaffung (Veräußerung) als für eine bloße Gebrauchsüberlassung spricht. Dies ist unter anderem immer dann der Fall, wenn die Leasingrate im wesentlichen nicht bloß Finanzierungskosten enthält.</p>	<p>Hierzu ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen (VwGH 5. 12. 1972, 2391/71). Danach ist das Leasinggut idR dem Leasinggeber zuzurechnen. Abweichend davon sind insbesondere in folgenden Fällen die Leasinggüter von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen:</p> <p>2.5.2.1 Vollamortisationsvertrag</p> <p><i>Rz 137</i> Varianten:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein. Dies kann angenommen werden, wenn die Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt. ● Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. ● Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mindestens 40% und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der Grundmietzeit das Optionsrecht, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern (siehe Rz 3223). ● Das Leasinggut ist speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und kann nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden (Spezialleasing). Eine nur beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvolle Verwendung kann angenommen werden, wenn die Verwertung oder Nutzung des Leasinggegenstandes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur dem Leasingnehmer möglich ist. <p><i>Rz 138</i> Liegt Spezialleasing vor, dann sind das Verhältnis der Mietdauer zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption für die Zurechnung unerheblich.</p> <p><i>Rz 139</i> Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach den Verhältnissen beim Leasingnehmer. Bei gesetzlich vorgegebenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern (§ 8 EStG 1988) sind diese heranzuziehen, da sie auf allgemeinen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des § 7 EStG 1988 entsprechenden Erfahrungssätzen beruhen. Wird im Zuge von abgabenbehördlichen Prüfungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer neu ermittelt, so bleibt für die Zurechnung weiterhin die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer bestehen, es sei denn, sie wurde willkürlich festgelegt.</p> <p><i>Rz 140</i> Geleaste nichtabnutzbare bewegliche Gegenstände, wie zB Kunstgegenstände, sind von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn die Vertragsgestaltung mehr für eine Anschaffung (Veräußerung) als für eine bloße Gebrauchsüberlassung spricht. Dies ist unter anderem immer dann der Fall, wenn die Leasingrate im Wesentlichen nicht bloß Finanzierungskosten enthält.</p>	<p></p> <p>4</p> <p>5</p>

EStR 1984	EStR 2000	Anm
<p>(3) Beim Teilamortisationsvertrag (Restwertleasing) werden innerhalb der Grundmietzeit nicht die Gesamtkosten des Leasinggebers amortisiert; der kalkulierte Restwert (die Restamortisation) ist der während der Grundmietzeit nicht amortisierte Teil der Gesamtkosten des Leasinggebers. Bei einem Teilamortisationsvertrag sind die Leasinggüter insbesondere in folgenden Fällen dem Leasingnehmer von Anfang an zuzurechnen:</p> <p>a) Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein (siehe Abs 2).</p> <p>b) Der Leasingnehmer hat sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung; dies kann u.a. angenommen werden, wenn bei Veräußerung des Leasinggegenstandes der Leasingnehmer einerseits für die Differenz zwischen Restwert und niedrigerem Veräußerungserlös aufzukommen hat und andererseits mehr als 75 v.H. des den Restwert übersteigenden Teiles des Veräußerungserlöses erhält.</p> <p>c) Spezialleasing (siehe Abs 2).</p> <p>(4) Beim Finanzierungsleasing von unbeweglichen Wirtschaftsgütern sind Gebäude und Grund und Boden jeweils getrennt zu beurteilen. Bei der Zurechnung des Gebäudes ist iSd in den vorstehenden Absätzen angeführten Kriterien vorzugehen.</p> <p>Der Grund und Boden ist grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Nicht im zivilrechtlichen Eigentum des Leasingnehmers stehender Grund und Boden wird dann von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen sein, wenn für Grund und Boden eine Kaufoption besteht und bereits das Gebäude dem Leasingnehmer zugerechnet wird.</p> <p>Wird das Gebäude vom Leasinggeber auf dem im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers stehenden Grund und Boden errichtet und diesem im Wege des Finanzierungsleasing überlassen, so kann das Gebäude dem Leasinggeber zugerechnet werden, wenn neben den übrigen Zurechnungskriterien folgende Voraussetzungen vorliegen:</p> <p>a) Die vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund und Boden ist erheblich länger als die Grundmietzeit des Teilamortisationsvertrages (im Falle des Vollamortisationsvertrages wird das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen sein) und</p> <p>b) der Leasinggeber ist zivilrechtlich in der Lage, das Gebäude nach Ablauf der Mietdauer gegebenenfalls ohne weiteres an eine vom Leasingnehmer verschiedene Person zu vermieten oder zu verkaufen.</p>	<p>2.5.2.2 Teilamortisationsvertrag <i>Rz 141</i></p> <p>Beim Teilamortisationsvertrag (Restwertleasing) werden innerhalb der Grundmietzeit nicht die Gesamtkosten des Leasinggebers amortisiert; der kalkulierte Restwert (die Restamortisation) ist der während der Grundmietzeit nicht amortisierte Teil der Gesamtkosten des Leasinggebers. Bei einem Teilamortisationsvertrag sind die Leasinggüter insbesondere in folgenden Fällen dem Leasingnehmer von Anfang an zuzurechnen (VwGH 17. 10. 1989, 88/14/0189; VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0085):</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein (siehe Rz 137). ● Der Leasingnehmer hat sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung; dies kann ua angenommen werden, wenn bei Veräußerung des Leasinggegenstandes der Leasingnehmer einerseits für die Differenz zwischen Restwert und niedrigerem Veräußerungserlös aufzukommen hat und andererseits mehr als 75% des den Restwert übersteigenden Teiles des Veräußerungserlöses erhält. ● Spezialleasing (siehe Rz 138). <p>2.5.2.3 Finanzierungsleasing von unbeweglichen Wirtschaftsgütern <i>Rz 142</i></p> <p>Beim Finanzierungsleasing von unbeweglichen Wirtschaftsgütern sind Gebäude und Grund und Boden jeweils getrennt zu beurteilen. Bei der Zurechnung des Gebäudes ist iSd in den vorstehenden Absätzen angeführten Kriterien vorzugehen.</p> <p><i>Rz 143</i></p> <p>Der Grund und Boden ist grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Nicht im zivilrechtlichen Eigentum des Leasingnehmers stehender Grund und Boden wird dann von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen sein, wenn für Grund und Boden eine Kaufoption besteht und bereits das Gebäude dem Leasingnehmer zugerechnet wird.</p> <p><i>Rz 144</i></p> <p>Wird das Gebäude vom Leasinggeber auf dem im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers stehenden Grund und Boden errichtet und diesem im Wege des Finanzierungsleasing überlassen, so kann das Gebäude dem Leasinggeber zugerechnet werden, wenn neben den übrigen Zurechnungskriterien folgende Voraussetzungen vorliegen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Es liegt kein Vollamortisationsvertrag bzw nicht Spezialleasing vor. ● Die vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund und Boden ist erheblich länger als die Grundmietzeit des Teilamortisationsvertrages (im Falle des Vollamortisationsvertrages ist das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen) und ● Der Leasinggeber ist zivilrechtlich in der Lage, das Gebäude nach Ablauf der Mietdauer gegebenenfalls ohne weiteres an eine vom Leasingnehmer verschiedene Person zu vermieten oder zu verkaufen. 	<p>6</p> <p>7</p>

EStR 1984	EStR 2000	Anm
<p>Zur steuerlichen Würdigung von Vorleistungen siehe Abs 5.</p>	<p>2.5.2.4 Steuerliche Würdigung von Vorleistungen <i>Rz 145</i></p>	
<p>(5) Vorleistungen des Leasingnehmers, wie eine erhöhte erste Leasingrate oder ein Einmalbetrag, der während der Grundmietzeit mit den Leasingraten verrechnet wird, vermögen in der Regel an der an den Abs 2 bis 4 orientierten Zurechnung nichts zu ändern, wenn die Vorleistungen 30 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggutes nicht übersteigen.</p>	<p>Vorleistungen des Leasingnehmers, wie eine erhöhte erste Leasingrate oder ein Einmalbetrag, der während der Grundmietzeit mit den Leasingraten verrechnet wird, ändern idR an der Zurechnung zum Leasinggeber nichts, wenn die Vorleistungen 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggutes nicht übersteigen.</p>	8
<p>Bei Übersteigen dieser Grenze kann das Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers von Anfang an anzeigen, insbesondere, wenn ein Gebäude auf dem Grund und Boden des Leasingnehmers errichtet wird.</p>	<p>Bei Übersteigen dieser Grenze kann das Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers von Anfang an anzeigen, insbesondere, wenn ein Gebäude auf dem Grund und Boden des Leasingnehmers errichtet wird.</p>	9
	<p><i>Rz 146</i> Das Leasinggut ist jedenfalls dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn er während der Grundmietzeit Leistungen von insgesamt mehr als 75% der Herstellungskosten (ohne Umsatzsteuer) erbringt. Zu diesen Leistungen zählen Mietvorauszahlungen bis zu 30% der Herstellungskosten, Kautiolen (Einmalkautiolen oder laufende Kautionszahlungen), Darlehen sowie Zahlungen in welcher Bezeichnung auch immer. Zu den Leistungen gehört weiters eine von einem Bundesland an die Gemeinde gewährte und von dieser als Leasingnehmer an den Leasinggeber weitergegebene Subvention (vgl VwGH 17. 8. 1994, 91/15/0083).</p>	
<p>(6) Beim Sale and lease back-Vertrag ist das Wirtschaftsgut insbesondere dann dem Verkäufer und Leasingnehmer zuzurechnen, wenn einer der folgenden Fälle vorliegt: a) In den Zurechnungsfällen der Abs 2 bis 4. Bei bereits genutzten Wirtschaftsgütern ist zur Berechnung des Prozentsatzes die neu zu ermittelnde Restnutzungsdauer der Grundmietzeit gegenüberzustellen. b) Der Kaufpreis weicht erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes ab. c) Es liegt ein Mißbrauch gemäß § 22 BAO vor (vgl VwGH 4. 10. 1983, 82/14/0317; 24. 3. 1983, 2721/79).</p>	<p>2.5.2.5 Sale and lease back <i>Rz 147</i> Beim Sale and lease back-Vertrag ist das Wirtschaftsgut insbesondere dann dem Verkäufer und Leasingnehmer zuzurechnen, wenn einer der folgenden Fälle vorliegt: ● In den Zurechnungsfällen der Rz 137 ff: Bei bereits genutzten Wirtschaftsgütern ist zur Berechnung des Prozentsatzes die neu zu ermittelnde Restnutzungsdauer der Grundmietzeit gegenüberzustellen. ● Der Kaufpreis weicht erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes ab (VwGH 12. 8. 1994, 90/14/0145). ● Es liegt ein Mißbrauch gem § 22 BAO vor (vgl VwGH 4. 10. 1983, 82/14/0317; VwGH 24. 3. 1983, 2721/79). Sale-and-lease-back-Verträge sind übliche Vertragsgestaltungen und daher für sich noch nicht missbrauchsverdächtig (VwGH 16. 12. 1998, 93/13/0257). Wird jedoch eine Gestaltung mit unüblichen Vertragsbedingungen in Form einer Sale-and-lease-back-Konstruktion gewählt, um Steuervorteile zu lukrieren (etwa wegen des Aktivierungsverbotes für unkörperliche Wirtschaftsgüter), liegt Mißbrauch vor.</p>	10
<p>Wird beim Sale and lease back wie in den beispielhaft angeführten Fällen das Wirtschaftsgut dem Verkäufer und Leasingnehmer zugerechnet, so sind der Verkauf und die Rückmiete wirtschaftlich betrachtet ein Darlehensvertrag, zu dessen Sicherung das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber übereignet wird.</p>	<p>Wird beim Sale-and-lease-back wie in den beispielhaft angeführten Fällen das Wirtschaftsgut dem Verkäufer und Leasingnehmer zugerechnet, so sind der Verkauf und die Rückmiete wirtschaftlich betrachtet ein Darlehensvertrag, zu dessen Sicherung das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber übereignet wird.</p>	
<p>(7) Wird der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugerechnet, dann sind die Leasingraten beim Leasinggeber Be-</p>	<p>2.5.2.6 Steuerliche Auswirkungen der Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasinggeber <i>Rz 148</i> Wird der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugerechnet, dann sind die Leasingraten beim ihm Betriebseinnahmen</p>	

EStR 1984	EStR 2000	Anm
<p>triebseinnahmen und bei betrieblicher oder beruflicher Verwendung des Leasinggutes beim Leasingnehmer Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Ist das Leasinggut ein Kraftfahrzeug, dann sind Leasingraten und laufende Betriebskosten abzugsfähig. Die amtlichen Kilometergelder (siehe Abschn 29 Abs 5) können dann an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht werden, wenn das Fahrzeug nicht im Wege des Finanzierungsleasing, sondern nur kurzfristig gemietet wird.</p> <p>Beim Kautionsleasing (einer Form des Restwertleasing) hat der Leasingnehmer zusätzlich Zahlungen an den Leasinggeber zu leisten. Kautionszahlungen mit Rückzahlungsanspruch des Leasingnehmers sind beim Leasingnehmer als Darlehensforderung zu aktivieren und beim Leasinggeber als Darlehensverbindlichkeit zu passivieren.</p> <p>(8) Wird der Gegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, so hat dieser den Gegenstand mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten können jene des Leasinggebers angesetzt werden. In gleicher Höhe ist eine Verbindlichkeit an den Leasinggeber zu passivieren. Beim Leasinggeber tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleicher Höhe die Kaufpreisforderung an den Leasingnehmer. Die Leasingraten sind in einen für beide Vertragspartner sich ständig erhöhenden erfolgsneutralen Tilgungsanteil und in einen entsprechend sich ständig verringernenden erfolgswirksamen Teil (Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten beim Leasingnehmer und Betriebseinnahme beim Leasinggeber) aufzuspalten; dabei kann die Zinsstaffelmethode angemeldet werden. Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasingnehmers, die nicht in den Leasingraten enthalten sind, wie zB Montagekosten, sind vom Leasingnehmer zusätzlich zu aktivieren.</p> <p>Wird beim Sale and lease back das Wirtschaftsgut dem Verkäufer und Leasingnehmer zugerechnet und ist damit von einem Darlehensvertrag auszugehen (siehe Abs 6), so hat der Leasingnehmer den Rückzahlungsbetrag zu passivieren; der Unterschiedsbetrag zum niedrigeren Verfügungsbetrag ist zu aktivieren und auf die Mietdauer degressiv verteilt abzuschreiben. Entsprechend umgekehrt hat der Leasinggeber zu verfahren.</p>	<p>und bei betrieblicher oder beruflicher Verwendung des Leasinggutes beim Leasingnehmer Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Ist das Leasinggut ein Kraftfahrzeug, dann sind Leasingraten und laufende Betriebskosten abzugsfähig (zur Bildung des Leasing-Aktivpostens s Abschn 7.8.6). Die amtlichen Kilometergelder können dann an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht werden, wenn das Fahrzeug nicht im Wege des Finanzierungsleasing, sondern nur kurzfristig, das ist nicht länger als einen Monat, gemietet wird.</p> <p>Beim Kautionsleasing (einer Form des Restwertleasing) hat der Leasingnehmer zusätzlich Zahlungen an den Leasinggeber zu leisten. Kautionszahlungen mit Rückzahlungsanspruch des Leasingnehmers sind beim Leasingnehmer als Darlehensforderung zu aktivieren und beim Leasinggeber als Darlehensverbindlichkeit zu passivieren.</p> <p>2.5.2.7 Steuerliche Auswirkungen der Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasingnehmer <i>Rz 149</i></p> <p>Wird der Gegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, so hat dieser den Gegenstand mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten können jene des Leasinggebers angesetzt werden. In gleicher Höhe ist eine Verbindlichkeit an den Leasinggeber zu passivieren. Beim Leasinggeber tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleicher Höhe die Kaufpreisforderung an den Leasingnehmer. Die Leasingraten sind in einen für beide Vertragspartner sich ständig erhöhenden erfolgsneutralen Tilgungsanteil und in einen entsprechend sich ständig verringernenden erfolgswirksamen Teil (Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten beim Leasingnehmer und Betriebseinnahme beim Leasinggeber) aufzuspalten; dabei kann die Zinsstaffelmethode angemeldet werden. Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasingnehmers, die nicht in den Leasingraten enthalten sind, wie zB Montagekosten, sind vom Leasingnehmer zusätzlich zu aktivieren.</p> <p><i>Rz 150</i></p> <p>Wird beim Sale-and-lease-back das Wirtschaftsgut dem Verkäufer und Leasingnehmer zugerechnet und ist damit von einem Darlehensvertrag auszugehen (siehe Rz 147), so hat der Leasingnehmer den Rückzahlungsbetrag zu passivieren; der Unterschiedsbetrag zum niedrigeren Verfügungsbetrag ist zu aktivieren und auf die Mietdauer degressiv verteilt abzuschreiben. Entsprechend umgekehrt hat der Leasinggeber zu verfahren.</p>	<p>11</p>

Anmerkung 1:

Die Grunddefinition von Leasing wurde sprachlich etwas verändert, wonach auch die üblichen Mietverträge des ABGB („Operating – Leasing“) unter den Begriff fallen können. Die steuerliche Einordnung als Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung nach den EStR 1984 wurde in die einleitende Definition der EStR 2000 nicht übernommen. Weiterhin wird aber klargestellt, dass sich die Abgrenzungsfragen in erster Linie bei den Finanzierungs-Leasingverträgen stellt.

Anmerkung 2:

Weiterhin unverändert aufrecht erhalten wird die Aussage, dass für Finanzierungsleasingverträge die Verlagerung der Gefahr des

zufälligen Untergangs und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer typisch ist. Damit hält das BMF eine Aussage aufrecht, die etwa von der FLD Tirol (FLD Tirol 26. 2. 1999, ÖStZ 1999, 354) ganz offensichtlich nicht geteilt wird, da in dieser Entscheidung die Risikoverlagerung als Argument für die Zurechnung zum Leasingnehmer gewertet wurde.

Anmerkung 3:

Das BMF präzisiert die grundsätzliche Zurechnungsproblematik beim Leasing dahingehend, dass zu prüfen ist, ob sich die Nutzungsüberlassung als „echte“ Vermietung oder bereits als Ratenkauf darstellt. Weiterhin wird als Grundlage für die wirtschaftliche Betrachtungsweise das Erkenntnis des VwGH 5. 12. 1972,

2391/71 zitiert, wobei neu auch die Erkenntnisse vom 17. 8. 1994, 91/15/0083 und vom 17. 2. 1999, 97/14/0059 aufgenommen wurden. In der grundsätzlichen Betrachtung hat sich jedoch nichts geändert.

Anmerkung 4:

Die Zurechnungsgrundsätze beim Vollamortisationsvertrag wurden grundsätzlich aufrecht erhalten.

Bedeutsam ist jedoch der Verweis auf Rz 3223. In dieser Rz bzw in Rz 3224 führt das BMF nämlich aus, dass – jedenfalls beim PKW-Leasing, wobei jedoch kein Grund ersichtlich ist, diese Aussagen nicht auf alle Leasinggüter auszudehnen – als wirtschaftlich nicht ausschlaggebendes Entgelt bei einer (dann schädlichen) Kaufoption ein Entgelt anzusehen ist, das nicht die Hälfte des Schätzwertes erreicht. Hilfsweise kann für den Schätzwert der Buchwert herangezogen werden, sodass diesfalls der halbe Buchwert entscheidend ist. Weiters ist – statt einer Halbjahresabschreibung – eine Monatsabschreibung anzusetzen. Damit werden die bisher von der Verwaltung und der Lit (vgl *Quantschnigg/Schuch*, § 6 Tz 22.2.4 mVa, *Margreiter*, SWK 1985, A I 247) vertretenen Kriterien nunmehr auch in die EStR aufgenommen.

Sollte die für steuerliche Zwecke angesetzte AfA des Leasinggebers nicht in die Kalkulation eingegangen sein, so wird nach dem BMF – da es sich beim Hilfwert Buchwert um einen wirtschaftlichen Wert handelt – von dieser abweichenden AfA auszugehen sein. Zu denken ist etwa an einen Leasinggeber, der handelsrechtlich und somit kalkulatorisch auf 5, steuerrechtlich nolens volens auf 8 Jahre abschreibt. In der Literatur wurde auf die teilweise völlig grotesken Folgen (zB beträgt im obigen Beispiel bei fünfjähriger Laufzeit der Restbuchwert und somit das ausschlaggebende Entgelt genau Null) hingewiesen (vgl *Prodingner*, *ecolex* 1997, 383 (384f)).

Anmerkung 5:

Hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bleibt die Aussage aufrecht, dass nachträgliche Änderungen der Nutzungsdauer bei abgabenbehördlichen Prüfungen nicht zur Änderung der Zurechnung führen, es sei denn, die Nutzungsdauer wurde willkürlich festgelegt. Die EStR 2000 ergänzen dahingehend, dass bei gesetzlich vorgegebenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern (§ 8 EStG 1988) diese heranzuziehen seien. Dies wird wohl im Wesentlichen auf § 8 Abs 6 EStG, sohin auf die unwiderlegbare Vermutung einer achtjährigen Nutzungsdauer bei PKW abstellen. Die AfA-Sätze für Gebäude nach § 8 Abs 1 EStG sind ja widerlegbar, das Leasing eines Firmenwertes (15-jährige Nutzungsdauer) ist wohl nicht vorstellbar.

Bedeutsam ist jedoch, dass sich nach den EStR 1984 die Nutzungsdauer nach den Verhältnissen beim Leasinggeber, nach den EStR 2000 jedoch nach den Verhältnissen beim Leasingnehmer richten soll. Bei vermieteten Wirtschaftsgütern hat die herrschende Lehre, und insbesondere auch das BMF, aber bereits – außerhalb des Leasing – stets den Durchblick auf die Verwendung beim Mieter argumentiert (vgl zB *Doralt*, § 7 Tz 45 mwN). Insofern ist die Gleichhaltung und somit der Durchblick auf den Leasingnehmer nur konsequent. Sohin ist aber auch für die Vergangenheit davon auszugehen, dass bei der Annahme einer sehr kurzen Nutzungsdauer aufgrund eines extensiven Einsatzes beim Leasingnehmer auch eine entsprechend kurze Grundmietdauer zulässig war.

Anmerkung 6:

Die Zurechnungskriterien beim Restwertleasing werden grundsätzlich aufrecht erhalten; das BMF zitiert lediglich wiederum den VwGH 17. 10. 1989, 88/14/0189 sowie auch VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0085.

Gerade letztgenanntes Erkenntnis wurde in der Vergangenheit viel zu wenig beachtet: Der VwGH hatte nämlich ein Restwertleasingmodell zu beurteilen, bei dem eine Kaufoption zum Restwert vorlag. Es wurde zwar nicht genau releviert, ob dieser Restwert tatsächlich dem Verkehrswert bzw hilfsweise dem Restbuchwert entsprochen hat; jedoch wurde festgehalten, dass ganz offensichtlich kein wirtschaftlich nicht ausschlaggebendes Entgelt vorlag. Der VwGH hat explizit bestätigt, dass in diesem Fall durchaus eine Kaufoption zum Restwert zulässig sei. Weiters hat der VwGH indirekt auch die Aussage des BMF (auch in den EStR 2000 enthalten) bestätigt, wonach dem Leasinggeber auch dann zugerechnet wird, wenn der Leasingnehmer zwar den Verwertungsmindererlös zur Gänze tragen muss, vom Verwertungsmehrerlös jedoch maximal 75 % erhält. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Aussage des VwGH hier nicht ganz klar ist, da zunächst davon gesprochen wird, dass beim Restwertleasing der Leasingnehmer zwar nicht die gesamten Kosten des Leasinggutes ersetzt, bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit jedoch den Leasinggeber (uU) schadlos zu halten hat. Dies wird zwar zunächst schon als Zurechnung zum Leasingnehmer angesehen; jedoch führt der nächste Satz im Erkenntnis, der eben die 75 %-Grenze hinsichtlich des Verwertungsmehrerlöses festlegt, offensichtlich zu einer Einengung dieses Satzes.

Verwiesen sei noch auf die Aussage von *Quantschnigg/Schuch*, § 6 Tz 23.2.3, wonach die dargestellte Regelung nicht abschließend sei, es vielmehr insgesamt darauf ankomme, dass nicht Chance und Risiko beim Leasingnehmer liegen.

Insgesamt kann daher davon ausgegangen werden, dass sowohl nach der Auffassung des VwGH als auch des BMF beim Restwertvertrag zum einen die Kaufoption zulässig ist, zum anderen eine Verwertungsmindererlösklausel dann zulässig ist, wenn vom Verwertungsmehrerlös maximal 75 % dem Leasingnehmer zustehen. Eine Kaufoption des Leasingnehmers in Kombination mit einer Verwertungsmindererlösklausel ist daher selbstverständlich unzulässig.

Überraschend ist jedoch der Verweis auf Rz 3223 beim Vollamortisationsvertrag, wobei beim Restwertvertrag kein Verweis auf die Rz 3223, in concreto auf die Rz 3225 erfolgt, die Aussage dieser Rz aber trotzdem Erlässinhalt ist. Die Aussagen für das wirtschaftlich ausschlaggebende Entgelt beim Vollamortisationsvertrag (vgl auch Anm 4) werden ähnlich für die Frage der Restwertkalkulation übernommen. Zunächst führt das BMF in Übereinstimmung mit der hL und obigen Aussagen aus, dass der Restwert nicht erheblich niedriger sein darf als der Verkehrswert. Bisher wurde etwa als Grenze 80 % des Verkehrswertes, hilfsweise der volle lineare Buchwert vertreten (vgl *Quantschnigg/Schuch*, § 6 Tz 23.2.2, wenn auch mit einer (letztlich zu weit gehenden) Einschränkung auf den Fall einer vorliegenden Kaufoption). Nunmehr führt das BMF aber – wieder auf Grund des Zusammenhanges an sich nur bei PKW-Leasing – aus, dass der Restwert nicht unter dem halben (wirtschaftlich kalkulierten) Restbuchwert liegen darf.

Geht man davon aus, dass außerhalb von PKW (§ 8 Abs 6 EStG) wirtschaftliche und steuerliche AfA aber zusammenfallen werden, dann ist die allgemeine Aussage (Restwert muss halben Restbuchwert erreichen) durchaus verallgemeinerungsfähig.

Obwohl die Aussage aus Sicht der Leasinggeber sicherlich begrüßenswert ist, kann ihr doch nicht gefolgt werden. Auf Basis der Jud des VwGH und bei Beachtung der Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtung für Leasing ergibt sich, dass die Ausübung der Kaufoption nur dann nicht schon bei Vertragsabschluss entscheidbar ist, wenn der Ausübungspreis in etwa dem Verkehrswert entspricht. Es ist aber evident, dass eine a-priori-Abweichung von 50 % wirtschaftlich im Regelfall dafür spricht, dass der Leasingnehmer die Option ausüben wird, was zur Zurechnung zum Leasingnehmer führt. Hier liegt eine unterschiedliche Betrachtung wie beim Vollamortisationsvertrag vor, da dort ein Entgelt in Höhe des halben Verkehrswertes für einen

Leasingnehmer, der ex definitione schon 100 % der Kosten getilgt hat, durchaus wirtschaftlich so hoch sein mag, dass er sich gegen die Ausübung entschließt.

Wenn beim Restwertleasing der Verkehrswert aber unter dem Buchwert sein sollte, bestehen ohnedies keine Bedenken, den Restwert auf den niedrigeren Verkehrswert zu kalkulieren.

Im Sinne der oben dargestellten Grundsätze und der Jud des VwGH sollte daher von einer Restwertkalkulation unter dem (linearen, wirtschaftlich kalkulierten) Restbuchwert Abstand genommen werden.

Anmerkung 7:

Für das Gebäudeleasing auf Grund und Boden des Leasingnehmers wird ausdrücklich formuliert, dass kein Vollamortisationsleasingvertrag vorliegen darf bzw auch nicht Spezialleasing gegeben sein darf. Hinsichtlich des Vollamortisationsvertrages ist die Aussage redundant, da sie sich sowohl in den EStR 1984 als auch in den EStR 2000 ohnedies schon (bzw nochmals) in den jeweiligen Zurechnungskriterien befindet.

Weiterhin folgt aber aus der Aussage des BMF, dass bei einem Leasing eines Gebäudes auf Grund und Boden des Leasinggebers grundsätzlich auch ein Vollamortisationsvertrag zulässig sein muss. Bedenkt man jedoch, dass – obschon die grundsätzliche Beurteilung nicht am Wirtschaftsgut hängen darf – gerade bei den anschaffungskostenintensiven Immobilien die theoretische Wahrscheinlichkeit eines Werterhaltes (oder gar einer Wertsteigerung) über den Buchwert hinaus viel größer als bei Mobilien ist, so mag man hier in wirtschaftlicher Betrachtung einen mitgedachten Ankauf der Immobilie durch den Leasingnehmer für umso wahrscheinlicher halten (vgl hilfsweise *Doralt*, RdW 1996, 80 (82)). Auch wenn der Vollamortisationsvertrag bei Immobilien nach den EStR grundsätzlich zulässig erscheint, wird von derartigen Gestaltungen in der Praxis eher abzuraten sein.

Anmerkung 8:

Die geänderte Formulierung bei den Vorleistungen (30 %-Grenze für Mietvorauszahlungen) ist rein sprachlicher Natur und hat keine inhaltlichen Auswirkungen. Weiterhin wird die Grenze nicht als Fixgrenze bezeichnet, sondern vermag nur sozusagen ein Alarmsignal auszulösen. Als besonders problematisch wird der Fall bezeichnet, wenn ein Gebäude auf dem Grund und Boden des Leasingnehmers errichtet wird. Für die Praxis wird daher nach wie vor die strikte Einhaltung der 30 %-Grenze zu empfehlen sein. Es sei darauf hingewiesen, dass diese Grenze nicht durch Judikatur des VwGH abgesichert ist.

Anmerkung 9:

Neu in die EStR 2000 aufgenommen wurde die Aussage, dass das Leasinggut jedenfalls dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, wenn er während der Grundmietzeit Leistungen von mehr als 75 % der Nettoherstellkosten erbringt. Zu diesen Leistungen zählen Mietvorauszahlungen bis zu 30 %, Kauttionen (Einmalkaution oder laufende Kauttionen), Darlehen, sonstige Zahlungen sowie durchgeleitete Subventionen. Damit werden die erlassmäßigen Aussagen hinsichtlich Kommunalleasing (BMF 29. 6. 1990, SWK 1990, A I 275) und Wohnungsleasing (BMF 23. 7. 1992, SWK 1992, A I 288) nun in die EStR aufgenommen und auf alle Fälle des Leasing ausgedehnt.

Bedeutsam ist zunächst, dass – isoliert betrachtet völlig zu Recht – Einmalkautionen und laufende Kauttionen gleichgehalten werden und sämtliche Vorleistungen zu summieren sind. Hinzuweisen ist darauf, dass nach der Diktion des BMF dem Leasingnehmer „jedenfalls“ zuzurechnen ist, wenn mehr als 75 % eingebracht werden. Dies bedeutet im Umkehrschluss also evidenterweise nicht, dass bei einer Vorleistung von maxi-

mal 75 % kein Problem eintreten kann. Offensichtlich ist das BMF der Auffassung, dass die Vorleistungen als eines der zu prüfenden Kriterien generell zu beachten sind, bei Übersteigen einer gewissen Grenze aber schon isoliert zur Zurechnungsänderung führen können.

Problematisch an den Aussagen des BMF in einem Erlass, der – wie bekannt – ja nicht bindend ist, erscheint jedoch, dass die Höchstgrenze keineswegs durch Judikatur des VwGH abgesichert ist, jedoch aus den Judikaten des VwGH (vgl zB VwGH 17. 8. 1994, 91/15/0083 (Loosdorf) und 29. 6. 1995, 93/15/0107 (Tierarzt) sowie der FLD Tirol (26. 2. 1999, ÖStZ 1999, 427) eher das Gegenteil folgt bzw Kauttionen trotz ihrer Rückzahlbarkeit als problematisch betrachtet wurden, da der Leasingnehmer bei der Ausübung einer Kaufoption kein Geld mehr aufwenden müsse. Gerade im sogenannten Loosdorf-Erkenntnis hat der VwGH – wenn auch widersprüchlich – einen überaus großen Eigenmitteleinsatz (damals über 80 %) als zurechnungsschädlich beurteilt und musste auf „(widersprüchliche) Ausführungen in Erlässen des BMF“ nicht mehr näher eingehen (vgl auch die Lit zu diesem Themenkomplex, so etwa *Margreiter*, *ecolx* 1995 script; *Doralt*, RdW 1996, 80; *Quantschnigg*, RdW 1996, 29; *Prodingner*, ÖStZ 1995, 474). Wenn auch nunmehr eine einheitliche Regelung in den EStR 2000 enthalten ist, so ist doch darauf hinzuweisen, dass die an sich sehr großzügige Regelung nicht durch Höchstjudikatur abgesichert ist, sodass zu befürchten ist, dass derartige Fälle, so sie von der Finanzverwaltung entgegen der Erlasmeinung des BMF doch angefochten werden, vom VwGH auch abschlägig entschieden werden könnten.

Anmerkung 10:

Beim Sale-and-lease-back werden die aktuellen Erkenntnisse des VwGH in den EStR 2000 zitiert. Gerade hinsichtlich des Punktes des Missbrauchs wird unter Bezug auf die Judikatur des VwGH vom 16. 12. 1998, 93/13/0257 jedoch präzisierend ausgeführt, dass Sale-and-lease-back-Verträge übliche Vertragsgestaltungen und daher für sich noch nicht missbrauchsverdächtig sind. Nur die unübliche Vertragsgestaltung, etwa, um Steuervorteile lukrieren zu können, führt zum Missbrauch. Daher sollte also – insbesondere bei der Kalkulation des Kaufpreises – auf eine fremdübliche Vertragsgestaltung wertgelegt werden. Der von der Verwaltung teilweise vertretene prima-facie-Missbrauch scheint jedoch erlassmäßig etwas abgeschwächt worden zu sein.

Anmerkung 11:

Soweit das Leasinggut dem Leasinggeber zugerechnet wird, sind die Leasingraten beim Leasingnehmer grundsätzlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die EStR 2000 verweisen jedoch auf Abschnitt 7.8.6 zur Bildung eines Aktivpostens beim Finanzierungsleasing.

Schon nach den EStR 1984 konnten anstelle der tatsächlichen Aufwendungen die Kilometergelder geltend gemacht werden, wenn das Fahrzeug nicht im Wege des Finanzierungsleasing, sondern nur kurzfristig gemietet wird. Die EStR 2000 präzisieren den Begriff kurzfristig dahingehend, dass die Vermietung nicht länger als einen Monat dauern darf.

Diese Abgrenzung ist jedoch widersprüchlich: Die Laufzeit eines Mietvertrages sagt überhaupt nichts über die Qualifikation als operate-lease oder Finanzierungsleasing aus. Ein extrem kurzes Finanzierungsleasing scheidet beim Vollamortisationsvertrag jedoch schon aufgrund Zurechnungskriterien, beim Restwertvertrag als an sich untypisch ohnedies aus. Freilich ist darauf hinzuweisen, dass jede Kalkulation einer Miete letztlich auch eine Abschreibungs-komponente enthält, sodass insofern jeder normale Mietvertrag als Restwertvertrag aufgefasst werden könnte. Die Überlegungen des BMF sind daher letztlich unpräzise.