

SALE AND LEASE BACK ODER DARLEHENSGEWÄHRUNG?

1. Wann ist ein Sale and lease back Geschäft steuerlich als Darlehen zu betrachten?
2. Wenn die Beurteilung als Darlehen zutreffend ist; ist die vom Leasingnehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Leasinggeber dennoch als Vorsteuer abziehbar?

§§ 21, 24 und 188 BAO; § 11 Abs 12 und Abs 14 UStG 1972;
§ 6 Z 8 lit a UStG 1972

VwGH 17.11.2004, 2000/14/0180

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die Beschwerdeführerin, ein Seilbahnunternehmen, erwarb von einem Elektrizitätsunternehmen („S-AG“) eine große Anzahl (in Kundenhaushalten fix installierter) Stromzähler. Diese Stromzähler wurden anschließend im Rahmen eines Sale and Lease back Geschäftes von der Beschwerdeführerin an die S-AG – unter Einräumung einer Kaufoption – zurückvermietet. Daraufhin wurde die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von der Beschwerdeführerin als Vorsteuer abgezogen (zum damaligen Zeitpunkt war das UStG 1972 in Kraft).

Die Finanzbehörde vertrat die Ansicht, dass es keinen vernünftigen Grund gäbe, die Rückkaufoption nicht wahrzunehmen. Laut Ansicht der Behörde blieb der wirtschaftliche Eigentümer somit weiterhin die S-AG und nicht die Beschwerdeführerin. Im Ergebnis vertrat die Behörde die Meinung, dass das Leasinggeschäft in Wirklichkeit ein Darlehen sei, in Zuge dessen die Stromzähler als Besicherung dienen. Auch ein späterer Verkauf der Stromzähler von der Beschwerdeführerin an einen Dritten, der den Sale and lease back-Vertrag mit der S-AG weiterführte, änderte nichts an der Auffassung der Behörde.

Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, maßgebend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an dem 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 im Sinne

des § 24 Abs 1 lit d BAO wird oder im Fall des „Sale and lease back“ dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (vgl VwGH 17.8.1994, 91/15/0083).

[...] Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Steuerrechtlich bedarf das Rechtsgeschäft von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp.



Wie der VwGH [...] im Erkenntnis vom 17.2.1999, 79/14/0059 ausgesprochen hat, kann davon ausgegangen werden, dass eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre.

[...] [Die belangte Behörde] hat eine „Fixierung des Rückkaufes“ aber zu Recht als nicht erforderlich angesehen, weil auf Grund der übereinstimmenden wirtschaftlichen Interessen der Vertragspartner beide davon ausgehen konnten, dass die S-AG von ihrem Rückkaufsrecht Gebrauch machen werde.

Durfte die belangte Behörde aber davon ausgehen, dass eine Lieferung von Stromzählern an die Beschwerdeführerin nicht erfolgt ist, stand dieser Umstand dem Vorsteuerabzug auch dann entgegen, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorlag und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs 14 UStG 1972 geschuldet und bezahlt hat (vgl mwN *Ruppe*, UStG 1994² § 3 Tz 137 und § 12 Tz 35).

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher [...] abzuweisen.

ANMERKUNG

Verkauft ein Unternehmen einen Gegenstand um ihn anschließend wieder zurückzuleasen, so stellt das Steuerrecht für die Lösung der Frage des wirtschaftlichen Eigentums auf die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ gem § 21 BAO ab. Danach ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die bloße Erscheinungsform des Rechtsgeschäfts ausschlaggebend. Auf diesen Wurzeln beruht wiederum § 24 BAO, der verschiedene Zurechnungsregeln vorgibt, wonach – allgemein gesprochen – demjenigen das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, der gleich einem Eigentümer mit dem Wirtschaftsgut schalten und walten kann und dies auch tut (vgl bereits RFH 22.3.1929, RSBl 1929, 504).

Bei einem Leasingvertrag wird dies anhand mehrerer Indizien wie beispielsweise Leasingdauer vs. Gesamtnutzungsdauer, Individualität des Wirtschaftsgutes etc gemessen (vgl *Stoll*, Leasing [1977] 82 ff, *derselbe*, BAO, § 24; VwGH 17.10.1989, 88/14/0189). Für diesen Fall ausschlaggebend war die bei Vertragserrichtung eingeräumte Kaufoption – also das Recht, des Leasingnehmers das Wirtschaftsgut an einem bestimmten Zeitpunkt wieder zurückzukaufen. Besteht keine Kaufoption oder nur eine geringe Wahrscheinlichkeit zur Inanspruchnahme derselben, so ist das Wirtschaftsgut in aller Regel dem Leasinggeber zuzurechnen (vgl *Doralt/Renner*, EStG⁸ Tz 137, *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, § 5 Anm 1150; BFH 26.1.1970, IV R 144/66, BSBl I 1970 264). Nach Ansicht der Finanzverwaltung (EStR 2000, Rz 138) ist das Vorhandensein einer Kaufoption grundsätzlich sogar unerheblich, wenn die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes innerhalb eines kurzen Zeitraumes (weniger als 40 % der Gesamtnutzungsdauer) voll amortisiert werden. Dies widerspricht jedoch der Judikatur des VwGH (5.12.1972, 2391/71, Slg 1973, 99), wonach ein alleiniges Abstellen auf die Amortisation unzureichend ist.

Würde jedoch die Nichtausübung der Kaufoption gegen jede wirtschaftliche Vernunft verstoßen (*Stoll*, BAO, § 24, 294), so ist das Wirtschaftsgut jedenfalls dem Leasingnehmer zuzurechnen. Laut Ansicht des VwGH war genau dies der Fall: Es gab es für die S-AG keinen Grund, die in Haushalten fix montierten Stromzähler nach Ablauf des Leasingvertrages nicht wieder zurückzukaufen. Dafür sprach vor allem die Tatsache, dass Stromzähler für ein Elektrizitätsunternehmen wie der S-AG laut Ansicht des VwGH zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wirtschaftlich notwendig waren; eine Nichtausübung der Kaufoption hätte somit keinen Sinn gemacht.

Den Argumenten, die seitens der Beschwerdeführerin (dem Leasinggeber) vorgebracht wurde, wie etwa der Austauschbarkeit mit moderneren Stromzählern wurde kaum Bedeutung zugemessen. Dem zwischen der S-AG und der bf Partei abgeschlossenen Vertrag fehlte es auch an einem realistischen „Ausstiegsszenario“, wonach bei den Endverbrauchern durch die Nichtausübung der Kaufoption seitens der S-AG eine problemlose Stromversorgung garantiert wurde. Somit war die bloße Einräumung einer Kaufoption nicht ausreichend für die steuerliche Beurteilung des Leasingvertrages als Miete; auch eine spätere Weiterveräußerung der Stromzähler an einen Dritten, der wiederum den Leasingvertrag mit der S-AG nahtlos weiterführte, änderte nichts an der Tatsache. Für die Beurteilung des Sachverhaltes stellte der VwGH auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ab.

Im Ergebnis bedeutet somit, dass ein derartig ausgestalteter Leasingvertrag aus Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise steuerlich nicht als Miete sondern vielmehr als ein Darlehen zu betrachten war (*Stoll*, Leasing, 158). Die Stromzähler wurden lediglich als Sicherstellung dem Darlehens(=Leasing-)geber übereignet. Gemäß § 24 Abs 1 lit a BAO sind sicherungsübereignete Wirtschaftsgüter demjenigen zuzuordnen, der die Sicherung einräumt. Somit blieben die Stromzähler im wirtschaftlichen Eigentum der S-AG.

Aus **umsatzsteuerlicher** Sicht hatte diese Beurteilung nun folgende Konsequenzen:

Aus Sicht des Leasingnehmers, der nunmehr steuerlich als Darlehensnehmer betrachtet wird, hat die Beurteilung als Sicherungsübereignung der Wirtschaftsgüter zur Folge, dass keine Lieferung iSd § 3 Abs 1 UStG erfolgt ist. Die rückwirkende Negierung der Lieferung bewirkt wiederum, dass der Tatbestand des § 11 Abs 14 UStG erfüllt wird. Diese Regelung besagt, dass derjenige, der trotz Ermangelung einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Umsatzsteuerbetrag in einer Rechnung gesondert ausweist, diesen Betrag dennoch schuldet (Entstehung der „abstrakten“ Steuerschuld); Sinn und Zweck dieser Regelung ist es, missbräuchliche Rechnungslegung zu unterbinden (*Ruppe*, UStG 1994² § 11 Tz 121).

Im Laufe des Verfahrens räumte die Beschwerdeführerin allerdings ein, dass bei einer fälschlicherweise in Rechnung gestellten Umsatzsteuer die Bestimmung des § 11 Abs 12 UStG und



nicht des Abs 14 zum Tragen käme. Im Unterschied zu Abs 12 beruht Abs 14 nicht auf Ermangelung einer Lieferung oder sonstigen Leistung, sondern umfasst andere Tatbestände wie beispielsweise irrtümlich von Kleinunternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer. Für Fälle auf der Grundlage des § 11 Abs 12 UStG 1972 ging die Judikatur (VwGH 25.2.1998, 97/14/0107) von einem Vorsteuerabzugsrecht aus, nicht jedoch für Sachverhalte, die mangels Lieferung oder sonstigen Leistung unter Abs 14 zu subsumieren waren. Die Beschwerdeführerin berief sich auf diese Judikatur und war somit der Ansicht, dass ihr selbst für den Fall des Vorliegens einer bloßen Darlehensgewährung der Vorsteuerabzug auf Grund der Rechnungslegung so lange zustehen würde, als keine Rechnungsberichtigung erfolgt sei. Da bei einer Sicherungsübereignung jedoch keine Lieferung vorliegt (Ruppe, UStG 1994² § 3 Tz 41) und demnach § 11 Abs 14 UStG 1972 erfüllt ist stand laut Ansicht des VwGH dieser Vorsteuerabzug nicht zu.

Übertragen auf das UStG 1994, das richtlinienkonform im Lichte der ergangenen EuGH-Judikatur auszulegen ist, wäre dieser Sachverhalt hingegen anders zu beurteilen (vgl VwGH 25.2.1998, 97/14/0107). Das EuGH-Urteil vom 13.12.1989 (C-342/87, *Genius Holding*) macht nämlich keinen Unterschied zwischen (mit den in UStG 1972 wortgleichen) § 11 Abs 12 und

Abs 14 UStG 1994. Nach dem Urteil erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Umsatzsteuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (wie beispielsweise bei Kleinunternehmern). Das Recht auf Vorsteuerabzug ist somit ausgeschlossen für eine Steuer, die – entweder weil sie höher ist als die gesetzlich geschuldete Steuer oder weil der betreffende Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterliegt – in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz steht.

Im Endergebnis ist festzuhalten, dass grundsätzlich § 11 Abs 14 UStG 1972 (bzw UStG 1994) zur Anwendung kommt. Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl 10.7.1996, 94/15/0010) – und in Einklang mit der *Genius-Holding*-Judikatur des EuGH – ist jedoch eine *nachträgliche Berichtigung* der fälschlich ausgestellten Rechnung durchaus möglich, wenn vom Aussteller nachgewiesen wird, dass die Rechnung seinerzeit im guten Glauben ausgestellt wurde, sodass die Sanktionswirkung des § 11 Abs 14 UStG (nämlich die entstandene „abstrakte“ Steuerschuld und die Versagung des Vorsteuerabzuges) letztlich nur dann zum Tragen kommt, wenn offenkundige Missbrauchabsicht bestanden hat (vgl Ruppe, UStG 1994², § 11 Tz 122).

GERNOT RESSLER