

## Leasing – Lieferung oder Leistung

### ■ (UStR, Rz 345 und EStR, Rz 136)

Um den Leasingvertrag umsatzsteuerlich korrekt zu beurteilen, müssen folgende Überlegungen angestellt werden. Umsatzsteuerrechtlich wird Leasing folgenderweise eingeordnet (UStR, Rz 345):

- **Leasingvertrag als Mietvertrag:** Die Überlassung des Leasingobjekts ist als „Sonstige Leistung“ einzustufen. Die Verfügungsmacht wird nicht verschafft.
- **Leasingvertrag als Kaufvertrag:** Die Überlassung des Leasingobjekts stellt eine „Lieferung“ iSd § 3 Abs. 1 UStG dar. Voraussetzung für die Qualifikation als Lieferung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut.
  - ➔ Ebenso liegt eine Lieferung vor, wenn bei einem Standard-Mietvertrag mit Kaufoption die Optionsausübung am Ende der Laufzeit **als einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit** für den Leasingnehmer erscheint.

Bei Leasingverträgen **vor dem 1.1.2021** erfolgt die Zurechnung nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen (EStR, Rz 135ff, UStR, Rz 345):

- Ist das Leasingobjekt dem **Leasinggeber (LG)** zuzurechnen, dann handelt es sich um eine **sonstige Leistung**.
- Wird das Leasingobjekt dem **Leasingnehmer (LN)** zugeordnet, dann handelt es sich um eine **Lieferung**.

Maßgeblich für die Lösung der Frage, wem das Leasinggut zuzurechnen ist, kommt es darauf an, ob eine entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer als bloße **Nutzungsüberlassung** zu werten ist oder ob die Überlassung bereits einen **Kauf darstellt** (Ratenkauf). Wird der Leasingnehmer mit der Überlassung des Wirtschaftsgutes bereits wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs. 1 lit d BAO, dann wird es diesem zugeordnet.

### ■ Höhe der Umsatzsteuer

Derzeit beträgt im Leasingbereich die **Umsatzsteuer 20 % der Bemessungsgrundlage**. Besonderheiten bestehen für das Immobilienleasing, wodurch für Wohnzwecke ein begünstigter Steuersatz von 10 % anzuwenden ist. Hinsichtlich der unechten Umsatzsteuerbefreiung aus der Vermietung und Verpachtung besteht die Möglichkeit der Regelbesteuerungsoption von 20 % gem. § 6 Abs. 2 UStG.

### ■ Entstehen der Umsatzsteuerschuld, Bemessungsgrundlage

#### ➔ Zurechnung des Leasingobjekts zum Leasinggeber

Dann wird das **Leasinggeschäft als Vermietung eingestuft** und folglich als **sonstige Leistung** qualifiziert. Die Nutzungsduldung wird laufend erbracht und daher ist die Umsatzsteuer anteilig in allen **Voranmeldungszeiträumen zu versteuern**, in denen die **Benutzung geduldet** wird.

Zur **Bemessungsgrundlage** (BMGL) des Entgeltes für die Gebrauchsüberlassung zählen die Leasingrate, die Mietvorauszahlung und sonstige Leistungen, die der LG dem LN in Rechnung stellt. **Nicht zur BMGL** gehören die weiterverrechnete Bestandsgebühr, die Normverbrauchsabgabe, Verzugszinsen und Mahnspesen sowie Kautionen.

#### ➔ Zurechnung Leasingobjekt dem Leasingnehmer

In diesem Fall liegt eine **Lieferung** vor. Die Steuerschuld entsteht daher nicht anteilig während der laufenden Nutzung des Leasingobjekts, sondern am **Ende des Monats**, in dem der Leasingnehmer wie ein Eigentümer über das **Leasingobjekt verfügt**.

Als **Bemessungsgrundlage** für die Umsatzsteuer ist daher die Summe sämtlicher **Leasingraten** bis zum Ende der Nutzungsdauer einschließlich des **vereinbarten Restwerts** anzusetzen.

### ■ Leistungsort bei der Beurteilung als sonstige Leistung?

- **Immobilienleasing:** Die sonstige Leistung wird dort erbracht, wo das Grundstück liegt (§ 3a Abs. 9 UStG).
- **Mobilienleasing:**

#### ➔ Beförderungsmittel:

- ➔ LN ist Unternehmer: **Empfängerortprinzip** gem. § 3a Abs. 6 UStG, d.h. Wohn- bzw. Firmensitz des LN
- ➔ LN ist kein Unternehmer: Gem. § 3a Abs. 12 Z 2 UStG dort steuerbar, wo der Leasingnehmer seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

#### ➔ Sonstige bewegliche körperliche Gegenstände:

- ➔ LN ist Unternehmer: **Empfängerortprinzip** gem. § 3a Abs. 6 UStG
- ➔ LN ist kein Unternehmer:
  - ➔ LN in EU > Unternehmerortprinzip (§ 3a Abs. 7 UStG)
  - ➔ LN in Drittland > Leistungsort im Drittland (§ 3a Abs. 14 Z 11 UStG)

### ■ Vorsteuerabzug bei sonstiger Leistung

Bei Leasing kann neben einer monatlichen Rechnungslegung der Vorsteuerabzug auch durch eine **Dauerrechnung** in Verbindung mit einem Zahlungsbeleg geltend gemacht werden. Die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug müssen gegeben sein.

### ■ Sonderfall Immobilienleasing

Das UStG sieht eine **Rückverrechnungsbestimmung** für die vom LG geltend gemachten Vorsteuerbeträge vor.

Wenn der LG die Immobilien innerhalb von 10 Jahren (Regelung bis zum 31.3.2012) ab Fertigstellung des Gebäudes an den Leasingnehmer verkauft, hat er jeweils 1/10 der beanspruchten Vorsteuer für jedes Jahr, das bis zum Ende der 10-Jahresfrist noch offen ist, an die Finanz zurückzuzahlen. Erfolgt die Fertigstellung nach dem 31.3.2012, dann verlängert sich die Behaltensfrist auf 20 Jahre.

Verkauft der LG nach Ende der Frist, kommt es zu **keiner Rückverrechnung** der beanspruchten Vorsteuer.

Jedoch ist ein Vorsteuerabzug zu versagen, wenn dieser aufgrund **missbräuchlicher Gestaltung** geltend gemacht werden soll, wie beispielsweise mit Hilfe von **Scheinrechnungen** oder im Falle von **missbräuchlichem Immobilienleasing**. Eine missbräuchliche Gestaltung ist gegeben, wenn die fraglichen Umsätze trotz Anwendung der Gesetzesbestimmungen einen **Steuervorteil zum Ergebnis haben**, welcher den vom UStG **verfolgten Zielen zuwiderläuft** und aufgrund **objektiver Anhaltspunkte ersichtlich** ist, dass der Steuervorteil durch die **fraglichen Umsätze bezweckt** werden soll.

### ■ Beispiel:

Wenn ein Kreditinstitut ein Gebäude von einer Gesellschaft errichten lässt, an der sie mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und die Errichtergesellschaft das Bauvorhaben ausschließlich mit Mitteln des Kreditinstitutes errichtet (näher dazu VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113).

Im Fall der missbräuchlichen Praxis sind die Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die **ohne diese Umsätze bestanden** hätte.

#### Autorin:

**Mag. Madeleine Klaus**, Steuerberater-Berufsanwärtlerin in Wien.

Dieser Artikel wurde dem monatlich erscheinenden Fachmagazin „**Umsatzsteuer Aktuell**“ (Ausgabe 208/Juni 2022) entnommen.

Die „Umsatzsteuer Aktuell“ erscheint 12 x jährlich im Bilanz-Verlag und ist sowohl Online als auch im Print-Format erhältlich.

Nähere Informationen: [www.bilanzbuchring.at](http://www.bilanzbuchring.at)

