

**Deutsches
Steuerrecht**

DStR



Wochenschrift & umfassende Datenbank für Steuerberater

Sonderdruck aus Heft 28/2011

Von Petra Göckel, München

Umsatzsteuerliches Dilemma bei der Rückgabe von Leasinggegenständen

*Von Petra Göckel, München**

Die unterschiedlichen Rechtsauffassungen der Zivilgerichte und der Finanzverwaltung zu verschiedenen Bestandteilen der Endabrechnung von Leasingverträgen ist schon seit einiger Zeit für Leasingnehmer wie Leasinggeber problematisch. Durch eine Ent-

scheidung des Niedersächsischen FG könnte sich diese Kluft schließen. Bis zur endgültigen Klärung besteht aber noch Handlungsbedarf.

1. Einführung

Bei der Rückgabe von Leasinggegenständen wird regelmäßig eine Endabrechnung erstellt. Dabei werden verschiedene Aspekte berücksichtigt: Ausstehende Leasingraten bei der vorzeitigen Beendigung des Leasingvertrages, abhängig von der Art des Leasinggegenstandes eine Abrechnung der

* Petra Göckel, Steuerberaterin und Wirtschaftsprüferin, ist Partnerin bei Schneider + Partner GmbH, München.

Nutzung über- oder unterhalb des vertraglichen Rahmens (z. B. Mehr- oder Minderkilometer) oder Ersatz für Beschädigungen und Veränderungen am Leasinggegenstand.

Die Zivilgerichte und die Finanzverwaltung sind zum Teil unterschiedlicher Auffassung, ob die verschiedenen Bestandteile der Endabrechnung umsatzsteuerpflichtig sind. In der zivilrechtlichen Rechtsprechung werden Zahlungen, die nicht im direkten Zusammenhang mit der Leistung des Leasinggebers stehen, überwiegend als Schadenersatz gesehen. Sehr viel restriktiver sieht das die Finanzverwaltung, die wesentliche Teile der Zahlungen als Entgelt für die Duldung einer übervertraglichen Nutzung und damit umsatzsteuerpflichtig beurteilt. Für den Leasinggeber hat dies zur Folge, dass er einerseits seinen Zahlungsanspruch gegenüber dem Leasinggeber nicht durchsetzen kann, andererseits aber die Umsatzsteuer auf das Entgelt dennoch abführen muss. Vor allem der nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Leasingnehmer kann sich einen Teil des Schlussrechnungsbetrags sparen, wenn er die Umsatzsteuer entsprechend der Meinung der Zivilgerichte nicht bezahlt.

Frischen Wind in das Dilemma bringt nunmehr ein Urteil des Niedersächsischen FG (v. 2. 12. 2010, 5 K 224/09, BeckRS 2011, 94490), welches sich der Auffassung der Zivilgerichte anschließt. Revision wurde von der Finanzverwaltung eingelegt (Az. XI R 6/11). Die Prüfung der Meinung der Finanzverwaltung durch den BFH macht die Situation für die Beteiligten derzeit nicht einfacher: Für zivilrechtliche und steuerliche Ansprüche gibt es unterschiedliche Verjährungsfristen. Es besteht daher das Risiko, dass ein einmal gewährter Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wird, ein Rückforderungsanspruch aber bereits verjährt ist.

2. Einzelsachverhalte

2.1 Abgeltung von Leasingzahlungen bei der vorzeitigen Beendigung des Leasingvertrages

Der BGH hat in seinem Urteil vom 14. 3. 2007 (VIII ZR 68/06, DStRE 2008, 177, vgl. hierzu *de Weerth*, DStR 2008, 392) sowie aktuell im Urteil vom 18. 5. 2011 (VIII ZR 260/10, BeckRS 2011, 16686) entschieden, dass Schadenersatzleistungen, die ein Leasingnehmer aufgrund einer von ihm schuldhaft veranlassten außerordentlichen Kündigung des Leasingvertrages zu erbringen hat, ohne Umsatzsteuer zu berechnen sind. Dasselbe gilt für den leasingtypischen Ausgleichsanspruch des Leasinggebers bei einer nicht durch den Leasingnehmer schuldhaft veranlassten außerordentlichen Kündigung oder der einvernehmlichen vorzeitigen Beendigung.

Dieser Meinung schließt sich die Finanzverwaltung grundsätzlich an (BMF v. 22. 5. 2008, IV B 8 – S 7100/10007, DStR 2008, 1139). Nach einer Verfügung der OFD Karlsruhe (v. 16. 2. 2010, S 7100 Karte 1, BeckVerw 241544) gibt es jedoch eine Einschränkung: Wenn gleichzeitig ein neuer Leasingvertrag abgeschlossen wird und die ausstehenden Raten zur Reduzierung der künftigen Leasingraten verwendet werden, soll indessen kein Schadenersatz, sondern steuerbares Leistungsentgelt vorliegen. Ob dies zivilrechtlich auch so gesehen werden wird, ist offen.

2.2 Vertraglich vereinbarter Ausgleich für Mehr- oder Minderkilometer

Die Rechtsprechung ist bislang nur auf die im Kfz-Leasing übliche Abrechnung von Mehr- oder Minderkilometern eingegangen. Die Grundsätze sind aber auch für jede andere Form der Vergütung für eine zusätzliche oder geringere Nutzung des Leasinggegenstandes anwendbar, solange dieses laufzeitunabhängige Nutzungsentgelt vertraglich vereinbart ist, also zum Beispiel Flugstunden in Flugzeugleasingverträgen oder die Anzahl von Kopien in Leasingverträgen über Drucker oder Kopierer.

Mehrkilometer: Bezüglich der Mehrkilometerentschädigung sind sich Zivilgerichte und die Finanzverwaltung einig: Die Vergütung von Mehrkilometern ist anhand der vertraglichen Gestaltung neben der Zahlung der Leasingraten als Entgelt für die Gebrauchsüberlassung zu werten (u. a. OLG Stuttgart v. 5. 10. 2010, 6 U 115/10, DStRE 2010, 1514).

Minderkilometer: Anders ist hingegen die Situation bei Minderentgelten. Hier haben die Zivilgerichte noch nicht explizit entschieden. Aus dem Urteil des LG München (v. 7. 8. 2008, 34 S 24052/07, BeckRS 2009, 09422) geht hervor, dass vom Schadenersatzanspruch die Vergütung für Minderkilometer abgezogen und auf den Restbetrag Umsatzsteuer erhoben wurde. Die Umsatzsteuer auf den Schadenersatz wurde vom LG München abgelehnt ohne in der Urteilsbegründung darauf einzugehen, wie der Minderkilometerausgleich zu behandeln ist. Denklogisch kann es sich aber nur um eine vertraglich geregelte Entgeltminderung aus der Nutzungsüberlassung handeln, so wie ein Mehrkilometerausgleich ein zusätzliches Nutzungsentgelt darstellt. Eine Entgeltminderung verringert die Bemessungsgrundlage und mindert daher Umsatzsteuer. Die Finanzverwaltung hat allerdings in dem Erlass der OFD Karlsruhe (v. 16. 2. 2010, S 7100 Karte 1, a. a. O.) festgelegt, dass bei vorzeitiger Vertragsbeendigung Ausgleichsansprüche zu Gunsten des Leasingnehmers den nichtsteuerbaren Schadenersatz mindern.

2.3 Minderwertausgleich

Völlig unterschiedlicher Auffassung sind Zivilgerichte und Finanzverwaltung jedoch bei Ansprüchen auf Ausgleich von Fahrzeugminderwerten, z. B. also für Beschädigungen am Fahrzeug. In Fortführung der BGH-Rechtsprechung sind nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte (u. a. LG München v. 7. 8. 2008, 34 S 24052/07, BeckRS 2009, 09422; OLG Koblenz v. 10. 12. 2009, 2 U 887/09, 2 U 887/08, BeckRS 2010, 00848; OLG Stuttgart v. 8. 12. 2009, 6 U 99/09, BeckRS 2009, 88417) leasingtypische Ausgleichsansprüche nach Ablauf der vereinbarten Leasingdauer ohne Umsatzsteuer zu berechnen, weil ihnen eine steuerbare Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) nicht gegenübersteht und der Leasinggeber deshalb die Umsatzsteuer auf sie nicht zu entrichten hat.

Anders sieht es die Finanzverwaltung: Soweit Zahlungen zum Ausgleich eines Minderwerts geleistet werden, handele es sich um Entgelt für eine bereits erfolgte Leistung in Form der Gebrauchsüberlassung und Duldung der Nutzung über den vertragsgemäßen Gebrauch hinaus. Der Minderwertausgleich sei eine leasingtypische vertragliche Gegenleistung für die Überlassung des Leasinggegenstands durch den Leasing-

geber. Der für den Leasingnehmer verbrauchbare Vorteil liege in der „übervertraglichen“ substanzbeeinträchtigenden Nutzung. Der erforderliche Leistungswille des Leasinggebers ergebe sich insofern aus der vertraglichen Wertminderungsklausel. In dieser sei die konkludente Zustimmung zu dem entsprechenden „übervertraglichen Gebrauch“ zu sehen (OFD Karlsruhe v. 16. 2. 2010, S 7100 Karte 1, a. a. O.). Da dem Entgelt also eine Leistung gegenüberstehe, sei der Minderwertausgleich umsatzsteuerpflichtig.

Das Niedersächsische FG hat in seinem genannten Urteil nunmehr entschieden (v. 2. 12. 2010, 5 K 224/09, a. a. O.), dass durch den Leasingvertrag eben nicht geregelt sei, dass das Fahrzeug vertragswidrig benutzt werden darf. Im Gegenteil, die Rückgabe habe entsprechend den Leasingbedingungen in einem dem Alter und der vertragsgemäßen Nutzung entsprechenden Erhaltungszustand, frei von Schäden sowie verkehrs- und betriebssicher zu erfolgen. Daher zahle der Leasingnehmer den Minderwertausgleich nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches. Der zu zahlende Betrag stelle somit nicht umsatzsteuerbaren Schadenersatz dar.

3. Folgen der unterschiedlichen Rechtsauffassungen

3.1 Leasinggeber

In den Fällen, in denen Zivilgerichte und Finanzverwaltung unterschiedlicher Meinung sind, wird der Leasinggeber vor ein Problem gestellt. Zivilrechtlich hat er keinen Anspruch auf die Umsatzsteuer auf diese „Entgelte“ und der Leasingnehmer kann ihm die Zahlung verweigern. Andererseits verlangt die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer, da nach ihrer Auffassung ein Leistungsaustausch stattgefunden hat. Verlangt der Leasinggeber die Steuer nicht, trägt er wirtschaftlich die Umsatzsteuer. Weist der Leasinggeber indessen die Umsatzsteuer aus und wird diese auch bezahlt, stellt sich jedoch später heraus, dass der Vorgang tatsächlich nicht steuerbar war, so schuldet er die Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG. Die fehlerhafte Rechnung kann berichtigt werden. Die Berichtigung wirkt jedoch nur ab dem Zeitpunkt der Berichtigung. Unabhängig von der Berichtigung hat der Leasinggeber jedoch das Risiko, dass der Leasingnehmer die (zivilrechtlich) zu Unrecht erhobene Umsatzsteuer zurückfordert (OLG Brandenburg v. 17. 2. 2010, 7 U 125/09, BeckRS 2010, 08976).

3.2 Leasingnehmer

Leasingnehmern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ist anzuraten, die Umsatzsteuer nicht zu zahlen, da der Leasinggeber zivilrechtlich keinen Anspruch hierauf hat und diesen auch gerichtlich nicht durchsetzen kann. Ob der Leasingnehmer unter diesen Umständen allerdings einen Anschlussvertrag erhält, darf bezweifelt werden.

Anders sieht das beim Leasingnehmer mit Vorsteuerabzug aus. Dieser kann die Umsatzsteuer zahlen und den Vorsteuerabzug geltend machen, so dass für ihn zunächst kein Nachteil entsteht. Die Finanzämter sind an die Verwaltungsauffassung gebunden, daher kann dem Steuerpflichtigen derzeit der Vorsteuerabzug nicht verwehrt werden. Es be-

steht jedoch das Risiko, dass zu einem späteren Zeitpunkt, falls sich der BFH der Rechtsprechung der Zivilgerichte anschließt, der Vorsteuerabzug versagt wird und zusätzlich Zinsen auf die Steuernachforderung erhoben werden. Ein zivilrechtlicher Rückforderungsanspruch über die Umsatzsteuer gegenüber dem Leasinggeber ist dann möglicherweise bereits verjährt.

4. Folgerungen für die Praxis

4.1 Zahlung unter Vorbehalt der Rückforderung und Verzicht auf die Einrede der Verjährung

Zur Absicherung der beiderseitigen Rechtspositionen kann zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer vereinbart werden, dass die Zahlung der streitigen Umsatzsteuer unter dem Vorbehalt der Rückforderung erfolgt und der Leasinggeber auf die Einrede der Verjährung verzichtet. Damit hätte der Leasinggeber zunächst die Zahlungsmittel, um die Schuld beim Finanzamt zu begleichen. Der Leasingnehmer hätte gleichzeitig ein Recht, die Überzahlung ggf. zurückzuerhalten. Es verbleibt jedoch das Risiko der einseitigen Verzinsung einer etwaigen Vorsteuerkorrektur nach § 233a AO.

4.2 Einschaltung eines ausländischer Leasinggebers

Ist der Leasingnehmer ein Unternehmer kann auch die Einschaltung eines nicht in Deutschland ansässigen Leasinggebers in Frage kommen. In diesen Fällen schuldet der Leasingnehmer als Leistungsempfänger nach § 13b UStG die Umsatzsteuer und kann sie ggf. als Vorsteuer in Abzug bringen. Stellt sich diese Behandlung nachträglich als falsch heraus, kann er Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug im gleichen Zeitraum korrigieren.

5. Fazit

Der nach Ablauf der Leasingdauer vom Leasingnehmer zu zahlende Minderwertausgleich – z. B. für Beschädigungen an einem Leasingfahrzeug – stellt nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte Schadenersatz dar, so dass der Leasinggeber vom Leasingnehmer nicht zusätzlich die Zahlung von Umsatzsteuer auf den Minderwertausgleich verlangen kann. Die Finanzverwaltung geht indessen von steuerbaren Leistungsentgelten aus und verlangt vom Leasinggeber entsprechend die Umsatzsteuer. Es ist höchste Zeit, dass diese divergierenden Auffassungen der Zivilgerichte und der Finanzverwaltung vereinheitlicht werden. Den Beteiligten ist nicht dauerhaft zuzumuten, dass entweder der Leasinggeber, der die dem Finanzamt geschuldete Umsatzsteuer nicht erhält, oder der Leasingnehmer, der zu viel bezahlt, benachteiligt wird. Weiterhin ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung, sofern der BFH der Meinung des Niedersächsischen FG folgt, wonach der Minderwertausgleich nicht-steuerbarer Schadenersatz ist, sinnvolle Übergangsregelungen erlässt, um den Schaden für alle Beteiligten zu begrenzen.

Impressum

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführende Schriftleitung: Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer. Verantwortlich für den Textteil: Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Redaktion: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt Alexander Wenzel (Stv.), Ass. iur. Sabine Leistner, Rechtsanwalt Hans-Georg Bumiller, Ass. iur. Verena Christmann, Ass. iur. Vanessa Pelkmann, Rechtsanwalt Bernd Riegel. Redaktionssekretariat: Gabriele Eggert, Andrea Hesse, Eva Hohmann, Christel Schiemann. Verantwortlich für den beruflichen Teil: Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt Dr. Raoul Riedlinger, Kartäuserstr. 61 a, 79104 Freiburg.

Anzeigenabteilung: Verlag C. H. Beck, Anzeigenabteilung, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: Susanne Raff (089) 3 81 89-601, Julie von Steuben (089) 3 81 89-608, Bertram Götz (089) 3 81 89-610, Telefax: (089) 3 81 89-589.

Disposition: Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon: (089) 3 81 89-598, Telefax: (089) 3 81 89-589, anzeigen@beck.de.

Anzeigenpreise: Zurzeit gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 42. Anzeigenschluss: Ca. 9 Tage vor Erscheinen. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Fritz Leberherz.

Verlag: Verlag C. H. Beck oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6229-802, BLZ 700 100 80.

Manuskripte: Mit der Annahme eines Manuskripts zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem

Verlag das ausschließliche Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines photomechanischen oder anderen Verfahrens. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsanlagen verwendbare Sprache, übertragen werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Freitag.

Bezugspreis 2011: DStR incl. Online-Fachdienst und Beck SteuerDirekt (Datenbank) als DVD + online oder CD + online. Aktualisierung 4 x jährlich. Halbjährlich € 170,- (darin € 11,12 MwSt); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetretenen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 134,- (darin € 8,77 MwSt); Vorzugspreis für

Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 49,- (darin € 3,21 MwSt; dieser Preis berechtigt nicht zur Netzwerknutzung der Datenbank). Einzelheft (ohne DVD/CD) € 7,40 (darin € -,48 MwSt). Die Nutzung der Datenbank Beck SteuerDirekt entfällt mit Beendigung des Abonnements. Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.

Jahrestei und -register sind nur noch mit dem jeweiligen Heft lieferbar.

Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag. Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

KundenServiceCenter:

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358. E-Mail: bestellung@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C. H. Beck (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3–5, 86720 Nördlingen.