

OFD Hannover vom 22.10. 2009
(S 7100-611-StO 171 - juris)

Umsatzsteuerliche Behandlung verschiedener Leasing-Modelle

► **Cross-Border-Leasing**

Die umsatzsteuerliche Beurteilung der grenzüberschreitenden Überlassung eines Gegenstandes im Leasing-Verfahren (Cross-Border-Leasing) ergibt sich aus Abschn. 25 Abs. 4 Satz 4 UStR.

► **Lease-in/Lease-out**

Die grenzüberschreitende Überlassung und Rückmietung (Lease-in/Lease-out) ist aufgetreten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Fahrzeugen durch Verkehrsbetriebe. Der Verkehrsbetrieb erwirbt für sein Unternehmen Fahrzeuge (z. B. Straßenbahnen) und vermietet sie langfristig an ein Leasing-Unternehmen in den USA. Der Leasing-Unternehmer vermietet die Fahrzeuge - evtl. über Zwischenmieter - zurück an den Verkehrsbetrieb. Die Mieten werden in voller Höhe in voraus bezahlt. Wegen steuerlicher Vorteile für den Leasing-Unternehmer in den USA ist die vom Verkehrsbetrieb zu zahlende Miete niedriger als die ihm zustehende Miete, so dass sich für den Verkehrsbetrieb ein Finanzierungsvorteil ergibt.

Der Verkehrsbetrieb erbringt eine sonstige Leistung an den Leasing-Unternehmer, in dem er ihm ermöglicht, sich in den USA Steuervorteile zu verschaffen. Als Gegenleistung erhält der Verkehrsbetrieb den Finanzierungsvorteil in Höhe der Differenz zwischen den Mieten.

Leistungsort ist der Sitz des Verkehrsbetriebes im Inland. Eine Steuerbefreiung nach § 4 UStG greift nicht. Der Barwertvorteil unterliegt dem Regelsteuersatz. Er fließt dem Ver-

kehrsbetrieb am ersten Transaktionstag zu und ist zu diesem Zeitpunkt zu besteuern (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG).

► **Sale-and-lease-back**

Beim Sale-and-Lease-back-Geschäft veräußert der Leasingnehmer einen Gegenstand an einen Leasing-Unternehmer. Dieser vermietet den Gegenstand an den Leasingnehmer. Das zivilrechtliche Eigentum geht auf den Leasing-Unternehmer über und wird nach Ablauf der Mietzeit auf den Leasingnehmer zurückübertragen. Je nach Sachverhaltsgestaltung fällt das Eigentum automatisch auf den Leasingnehmer zurück oder es wird zur Rückübertragung ein gesonderter Vertrag geschlossen.

Ob die Übertragungen des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand zu Lieferungen führen oder ob ihnen bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (BFH-Urteil vom 09. Februar 2006, V R 22/03, BStBl. 2006 II S. 727, Abschn. 25 Abs. 6 UStR sowie BMF-Schreiben vom 04. Dezember 2008, BStBl 2008 I S. 1084).

Ergänzend bemerke ich zum BMF-Schreiben vom 4. Dezember 2008, a. a. O.:

Das BMF-Schreiben verweist ausdrücklich auf Abschn. 25 Abs. 4 Satz 2 UStR und stellt dadurch klar, dass die ertragsteuerliche Zurechnung des Gegenstandes auch für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Bedeutung ist. Eine Lieferung des Gegenstandes vom Leasingnehmer an den Leasing-Unternehmer, eine Vermietung und anschließende Rücklieferung vom Leasing-Unternehmer an den Leasingnehmer liegt nur vor, wenn der Gegenstand ertragsteuerlich dem Leasing-Unternehmer zuzurechnen ist.

Ist der Gegenstand dagegen ertragsteuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen, handelt es sich umsatzsteuerlich um eine Kreditgewährung durch den Leasing-Unternehmer an den Leasingnehmer. Die Lösungen zu den Abwandlungen 1 und 2 gehen gedanklich davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Gegenständen ertragsteuerlich jeweils dem Leasingnehmer V zuzurechnen ist.

► **Leasing im Dreiecksverhältnis mit Eintritt des Leasinggebers in einen Kaufvertrag zwischen dem Lieferanten und dem Leasingnehmer**

Bei einem Dreiecksverhältnis schließt der Kunde (künftiger Leasingnehmer) einen Kaufvertrag über einen Gegenstand mit einem Lieferanten und anschließend einen Leasingvertrag über den Gegenstand mit einem Leasing-Unternehmer ab. Damit der Leasing-Unternehmer das Eigentum an dem Gegenstand erlangt, tritt er in den Kaufvertrag zwischen dem Kunden und dem Lieferanten ein. Für die Frage, wer den Gegenstand an wen liefert, ist darauf abzustellen, wer aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das der Lieferung zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist. Bis zur Auslieferung des Gegenstandes können die Vertragspartner mit umsatzsteuerlicher Wirkung ausgetauscht werden (USt-Kartei: S 7100, Karte 9 zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), z. B. durch einen Bestelleintritt. Daraus folgt:

1. Tritt der Leasing-Unternehmer vor Auslieferung des Gegenstandes an den Kunden in den Kaufvertrag ein, liefert der Lieferant den Gegenstand an den Leasing-Unternehmer. Das sich anschließende Leasing-Verhältnis führt je nach ertragsteuerlicher Zurechnung des Gegenstandes zu einer Vermietungsleistung oder zu einer weiteren Lieferung (Abschn. 25 Abs. 4 UStR).

2. Tritt der Leasing-Unternehmer nach Auslieferung des Gegenstandes an den Kunden und damit nach Verschaffung der Verfügungsmacht in den Kaufvertrag ein, hat der Lieferant den Gegenstand bereits an den Käufer geliefert. Diese Lieferung wird durch den Bestelleintritt nicht rückgängig gemacht. Bei dem anschließenden Leasing-Verhältnis zwischen dem Kunden und dem Leasing-Unternehmen handelt es sich um ein Sale-and-Leaseback-Geschäft. Die umsatzsteuerliche Beurteilung richtet sich nach Abschn. 25 Abs. 6 UStR und dem BMF-Schreiben vom 04. Dezember 2008, a. a. O., s. o.

Eine im Innenverhältnis zwischen dem Lieferanten und dem Leasing-Unternehmer bestehende Rahmenvereinbarung zur Absatzfinanzierung wirkt sich im Regelfall auf die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht aus.