

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR Dr. Schmidt
Vertreter Unterabteilungsleiter III C
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IIC2@bmf.bund.de

Kürzel
NP/DE – S 15/19

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
19.12.2019

Umsatzsteuerliche Behandlung von Leasingverträgen als Lieferung oder sonstige Leistung; EuGH-Urteil vom 4. Oktober 2017, Rs. C-164/16, "Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd"

Sehr geehrter Herr Ministerialrat Dr. Schmidt,

vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs des BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Umsetzung der oben genannten Rechtsprechung des Gerichtshofs der europäischen Union (EuGH). Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit zur Stellungnahme wahr. Wir begrüßen, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Vorwort

Das EuGH-Urteil klärt im Kern, wann ein Leasingvertrag umsatzsteuerlich als Lieferung zu qualifizieren ist ([EuGH, Urt. v. 04.10.2017, Rs. C-164/16](#)). Eine Einordnung als Lieferung hat zur Folge, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich sofort in voller Höhe entsteht. Dagegen entsteht sie bei sonstigen Leistungen erst mit den einzelnen Leasingraten.

Für die Qualifikation als Lieferung stellt der EuGH auf zwei Voraussetzungen ab:

- 1) Der Vertrag muss eine Klausel über den **Eigentumsübergang** vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer vorsehen. Es reicht aus, wenn für den Leasinggegenstand eine **Kaufoption** besteht (vgl. Rz 30, 33).
- 2) Zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung muss aus der Vertragsbestimmung hervorgehen, dass das **Eigentum** am Gegenstand bei normalem Vertragsablauf **automatisch** auf den Leasingnehmer **übergehen soll**. Davon ist bei vereinbarter Kaufoption auszugehen, wenn die Optionsausübung als **einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit** erscheint (vgl. Rz. 34, 37, 38).

Diese Grundsätze setzt Abschnitt 3.5 Absatz 5-7 UStAE-E konsequent um. Der DStV begrüßt, dass die Umsetzung sehr stark am Wortlaut des Urteilstextes geplant ist. Jedoch regt er zur Vermeidung drohender Praxisprobleme weitere Ergänzungen an.

B. Auswirkungen der Anpassung des Abschn. 3.5 Abs. 5 ff. UStAE-E

I. Unbestimmter Rechtsbegriff erschwert Anwendbarkeit

Der EuGH konkretisiert in seiner Entscheidung, wann die Ausübung einer Kaufoption als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer gelten kann. Nämlich dann, wenn nach dem Vertrag zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine „*erhebliche Summe*“ entrichten muss (Rz 38).

Es ist zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung dieses Beispiel gleichfalls aufgreift (Abschn. 5.3 Abs. 5 Satz 5 UStAE-E). Jedoch ist unklar, wann der Optionspreis eine „*erhebliche Summe*“ darstellt.

Petition: Der DStV regt die Konkretisierung des Merkmals „*erhebliche Summe*“ an. Sie könnte durch die Angabe, wie viel Prozent des Verkehrswerts des Gegenstands (einschließlich Finanzierungskosten) der Optionspreis betragen darf, näher bestimmt werden.

II. Fehleranfälligkeit durch divergierende steuerbilanzielle und umsatzsteuerliche Würdigung

Bislang richtet sich die umsatzsteuerliche Einordnung danach, ob der Leasingnehmer berechtigt ist, wie ein Eigentümer über den Leasinggegenstand zu verfügen (Abschn. 3.5 Abs. 5 Satz 1 UStAE). Für diese Beurteilung wird auf die einkommensteuerrechtlichen Bilanzierungsansätze abgestellt. Weist der Leasinggeber den Leasinggegenstand in seiner Steuerbilanz aus, liegt eine umsatzsteuerliche sonstige Leistung vor. Wird hingegen dem Leasingnehmer der Leasinggegenstand zugerechnet, liegt in der Regel eine umsatzsteuerliche Lieferung vor (Abschn. 3.5 Abs. 5 Satz 2 UStAE).

Die Aufgabe dieser Verknüpfung würde nun dazu führen, dass ein Leasinggegenstand umsatzsteuerlich unabhängig - und durchaus abweichend - von der steuerbilanziellen Erfassung zu behandeln wäre.

Beispiel: *Es liegt ein Finanzierungsleasingvertrag ohne Kaufoption über ein bewegliches Wirtschaftsgut vor. Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40 % oder mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.*

*Einkommensteuerrechtlich ist der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen (BMF-Schreiben vom 19.04.2017, IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971, S. 264). Dieser aktiviert ihn mit den Anschaffungskosten. Für umsatzsteuerliche Zwecke gilt dieser Vorgang **bislang** damit übereinstimmend als **Lieferung**. Nach **Anpassung des UStAE** läge jedoch eine **sonstige Leistung** vor, da der Leasingvertrag keine Kaufoption enthält.*

Nach der Anpassung würde der Vorgang **einkommensteuerrechtlich** weiterhin wie ein **Kauf** mit Finanzierung behandelt werden. Der Leasingnehmer würde den Gegenstand abschreiben und könnte aus den Leasingraten nur den Zinsanteil als Betriebsausgabe abziehen. Der Leasinggeber aktiviert eine entsprechende Kaufpreisforderung in Höhe der den Leasingraten zugrunde gelegten Anschaffungskosten. **Umsatzsteuerlich** wäre der Vorgang als sonstige Leistung jedoch wie ein **Mietverhältnis** zu beurteilen. Es wären laufende Leasing- bzw. Mietraten zu erfassen, die ratenweise umsatzsteuerpflichtig würden.

Diese Divergenz dürfte in der Praxis etliche Fragen, etwa hinsichtlich der steuerbilanziellen Erfassung oder der korrekten Rechnungsstellung, aufwerfen. Damit würde ein großes Fehlerpotential einhergehen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass Abschn. 3.5 Absatz 5 UStAE bislang den Grundsatz des § 39 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO übernimmt. Nämlich, dass ein Wirtschaftsgut dann nicht dem Eigentümer zuzurechnen ist, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausübt. Und zwar so, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Diese Ausführungen werden im vorliegenden Entwurfsschreiben ersetzt. Die gesetzliche Regelung des § 39 AO wären damit für umsatzsteuerliche Zwecke eingeschränkt.

Petition: Der DStV fordert ausführliche Beispiele zur steuerbilanziellen Erfassung der Leasinggeschäfte, in denen die umsatzsteuerliche Würdigung nicht der ertragsteuerlichen Erfassung entspricht. Ferner sollten Erläuterungen aufgenommen werden, wie die Rechnungsstellung in diesen Fällen zu erfolgen hat, um die Gefahr des unrichtigen Steuerausweises zu minimieren. Zu prüfen ist außerdem die Vereinbarkeit mit § 39 AO.

III. Fehlende Sonderregelung für Spezialleasingverträge

Der EuGH greift in seiner Urteilsbegründung in weiten Teilen auf die Ausführungen der am 31.05.2017 ergangenen [Schlussanträge von Generalanwalt Maciej Szpunar](#) in gleicher Rechtssache (C-164/16) zurück.

Szpunar führt aus, dass der Leasinggegenstand nur dann dem Leasingnehmer zuzurechnen sein soll, wenn mit Sicherheit davon auszugehen ist, dass das Eigentum nach Ablauf der Vertragszeit regelmäßig auf den Leasingnehmer übergeht (Rn. 42, 50).

Er räumt jedoch gleichzeitig ein, dass dieser Grundsatz in Fällen des Spezialleasings problematisch sein könnte: Es ist absolut denkbar, dass ein Spezialleasingvertrag **ohne Kaufoption** vereinbart wird, weil die Leasingzeit die gesamte Dauer der Nutzung des Leasinggegenstands umfasst. Mangels vereinbarten Eigentumsübergangs bzw. vereinbarter Option, würden diese Spezialleasingfälle umsatzsteuerlich bei strenger Anknüpfung an den

vereinbarten Eigentumsübergang als **sonstige Leistung** qualifiziert. *Szpunar* gibt zu bedenken, dass diese besondere Fallgestaltung daher eine Ausnahme von der Anknüpfung an den Eigentumsübergang rechtfertigen könnte (Rn. 45).

Der EuGH geht in seiner Urteilsbegründung nicht auf die Fälle des Spezialleasings ein. Es ist jedoch nicht gänzlich auszuschließen, dass auch er in diesen Ausnahmefällen einer umsatzsteuerlichen Qualifikation als Lieferung folgen würde.

Petition: Der DStV empfiehlt in Fällen des Spezialleasings wie bisher auf die ertragsteuerlichen Grundsätze abzustellen. So wäre steuerbilanziell und umsatzsteuerlich eine gleiche Würdigung gewährleistet. Probleme aus der divergierenden Beurteilung würden so vermieden.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Ausführungen zur Verfügung.

mit freundlichen Grüßen

gez.
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters
(Hauptgeschäftsführer)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
