



universität  
wien

# MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

## Ertragssteuerliche Auswirkungen des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingverträgen

verfasst von / submitted by

Sophie Pencik, LL.B.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2022 / Vienna 2022

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme code as it  
appears on  
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme as it appears on  
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Andrei Bodis

## **Gender Erklärung**

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die Nennung aller Geschlechtsformen verzichtet. Alle in der Abschlussarbeit genannten männlichen Formen beziehen sich ebenso zugleich auf die weibliche und männliche Person. Alle Formen von Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint, soweit es für die Aussage erforderlich ist.

# **1. Inhaltsverzeichnis**

## 1. Inhaltsverzeichnis

## 2. Abkürzungsverzeichnis

## 3. Einleitung

### 3.1 Allgemein

### 3.2 Arten von Leasingobjekten

### 3.3 Zahlen und Fakten zum Leasing in Österreich

## 4. Kategorisierung von Leasingverträgen

### 4.1 Kategorisierung nach der Vertragslaufzeit

#### 4.1.1 Finanzierungsleasing

#### 4.1.2 Operating Leasing

### 4.2 Kategorisierung nach Vertragsmodellen

#### 4.2.1 Vollamortisationsleasing

#### 4.2.2 Teilamortisationsleasing

#### 4.2.3 Leasingmodelle mit Vorleistungen des Leasingnehmers

#### 4.2.4 Sale-and-lease-back Modelle

## 5. Leasing im Ertragssteuerrecht

### 5.1 Grundlagen

#### 5.1.1 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise - §21 BAO

#### 5.1.2 Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern - §24 BAO

#### 5.1.3 Das wirtschaftliche Eigentum

### 5.2 Zurechnung von Wirtschaftsgütern

### 5.3 Zurechnung nach der VwGH Rechtsprechung

#### 5.3.1 Frühe Rechtsprechung und Entwicklung erster Zurechnungskriterien

#### 5.3.2 Weitere Entwicklung der Rechtsprechung; Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn Nichtausübung der Kaufoption gegen jede Vernunft wäre

- 5.3.3 Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn dieser das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung hat
  - 5.3.4 Fazit zur Zurechnung nach der Rechtsprechung des VwGH
- 5.4 Zurechnung nach den Grundsätzen der EStR 2000
  - 5.4.1 Vollamortisationsverträge
  - 5.4.2 Teilamortisationsverträge
  - 5.4.3 Immobilienleasingverträge
  - 5.4.4 Kauttionen und Vorleistungen des Leasingnehmers
  - 5.4.5 Sale-and-lease-back Verträge
- 5.5 Kriterien der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung im Vergleich
- 6. Steuerliche und bilanzielle Auswirkungen der Zurechnung
  - 6.1 Zurechnung zum Leasinggeber
    - 6.1.1 Bilanzierung beim Leasinggeber
    - 6.1.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer
  - 6.2 Zurechnung zum Leasingnehmer
    - 6.2.1 Bilanzierung beim Leasinggeber
    - 6.2.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer
  - 6.3 Bilanzierung bei Sale-and-lease-back Verträgen
- 7. Rechtliche Würdigung- Beantwortung der Forschungsfrage
- 8. Anhang
  - 8.1 Literaturverzeichnis
  - 8.2 Judikaturverzeichnis
  - 8.3 Abstract

## **2. Abkürzungsverzeichnis**

Abs- Absatz

Bsp- Beispiel

bspw- beispielsweise

bzw- beziehungsweise

EStR- Einkommenssteuerrichtlinien

gem- gemäß

GuV- Gewinn- und Verlustrechnung

Hrsg- Herausgeber

iVm- in Verbindung mit

lit- litera

Mio- Millionen

Mrd- Milliarden

Rsp- Rechtsprechung

Rz- Randziffer

### 3. Einleitung

#### 3.1 Allgemein

Privathaushalte, die ihr Kfz über einen vergleichsweise kurzen Zeitraum finanzieren und Unternehmen, welche die Finanzierung von Maschinen über Gebäude und ganze Fuhrparkflotten vornehmen, haben eine Sache gemein: beide nutzen Wirtschaftsgüter gegen Entgelt, ohne diese im Vorhinein käuflich zu erwerben. Als Mischform aus Miete und Kauf hat sich Leasing in den vergangenen Jahren, erstmals wörtlich am österreichischen Markt erwähnt in 1963<sup>1</sup>, vor allem für KMU vermehrt zu einem wichtigen Tool zur Finanzierung von Projekten entwickelt. Obwohl in Österreich mit einem Investitionsvolumen von mehreren Milliarden Euro kalkuliert wird, gibt es kaum gesetzliches Fundament für das sehr beliebte Rechtsinstitut. Da es für Leasingverträge keine Gesetzesvorschrift gibt, muss man die Definition anhand der Entwicklung der letzten Jahrzehnte betrachten.<sup>2</sup> Leasing ist eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern, eine Sonderform der Miete, mit Elementen eines Kaufs. Weder das Zivilrecht noch das Steuerrecht sieht das Leasing als eigenständiges Rechtsgeschäft. Dem Leasing wird neben der Finanzierungsfunktion auch eine Risiko- und Dienstleistungsfunktion zugeschrieben. Zweitere Funktion deshalb, weil der Leasingnehmer, je nach Vertragsgestaltung und Leasingform nicht immer das Risiko des Untergangs oder der Verschlechterung des Wirtschaftsguts trägt. Eine Dienstleistungsfunktion hat das Leasing, wenn bestimmte Wartungs- und Servicetätigkeiten im Vertragsverhältnis enthalten sind.<sup>3</sup> Zusammengefasst kombinieren Leasingverträge die Nutzungsüberlassung einerseits und die Finanzierungsfunktion andererseits.<sup>4</sup>

Obwohl Leasingverträgen große wirtschaftliche Bedeutung am Unternehmenshorizont in Österreich zukommt, ist keine gesetzliche Regelung dieser Verträge vorhanden, und auch die Definition der aufgrund der Vertragsfreiheit entstandenen Vielzahl an Konstruktionen gestaltet sich schwierig. Dies hatte viele Unklarheiten bezüglich der Vertragsgestaltung, sowie der wirtschaftlichen und bilanziellen Konsequenzen für Rechtsanwendende zur Folge. Zentrale Frage dieser Arbeit ist, welchem der Vertragspartner, und nach welchen Kriterien, das

---

<sup>1</sup> *Fric* in *Podoschek* (Hrsg), *Praxishandbuch Leasing* (2017) 5.

<sup>2</sup> *Müller*, Die zukünftige bilanzielle Darstellung von Leasingverträgen nach nationaler und internationaler Rechnungslegung - Konvergenz oder Divergenz? 1.

<sup>3</sup> *Lasslesberger*, *Finanzierung von A bis Z* (2005) 159.

<sup>4</sup> *Müller*, *Leasingverträge* 4.

Leasinggut zugerechnet wird. Die Zurechnung spielt deshalb eine wichtige Rolle, da als Ergebnis dieser festgestellt werden kann, wem das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut zukommt. Das wirtschaftliche Eigentum ist ausschlaggebend für die bilanzielle und steuerliche Behandlung des Leasingvertrags. Einerseits muss also die Zurechnung von Leasinggütern nach der Verwaltungspraxis, andererseits nach der Rsp des VwGH betrachtet werden, da keine rechtliche Kongruenz besteht. In folgender Arbeit wird die Frage nach den Zurechnungsregelungen, sowie vergleichend die verschiedenen Voraussetzungen der Verwaltungspraxis sowie der Rechtsprechung genauer betrachtet.

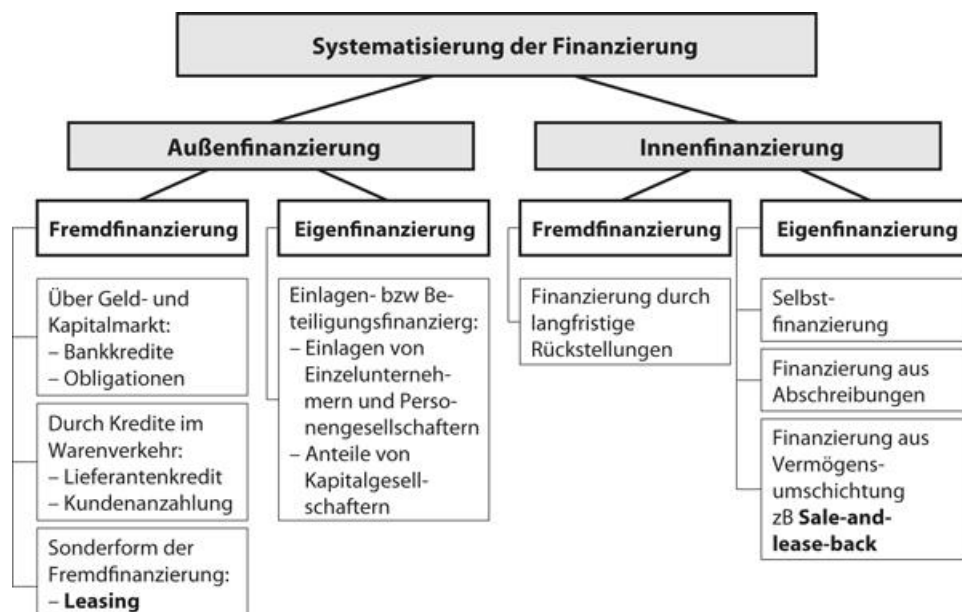


Abb.1: Leasing im Finanzierungsschema<sup>5</sup>

### 3.1 Arten von Leasingobjekten

Grundsätzlich ist das Leasen aller Investitions- und dauerhaften Konsumgüter in Österreich möglich. Wichtige Charakteristika sind eine mehrjährige Lebensdauer, zumindest relative Werthaltigkeit und Marktgängigkeit, sowie dass an den Gütern Eigentum erworben werden kann. Dass sie nur bei sinnvoller Drittverwendungsmöglichkeit geeignet sind, versteht sich von selbst. Nicht leasingfähig sind bspw. Spezialanfertigungen, deren Verwendung durch jemand anderen als den Auftraggeber selbst nicht möglich ist oder Einbauten, die unwiederbringlich zum Zubehör einer anderen Sache werden. Es gibt drei verschiedene Sparten des Leasings, nach denen eine grobe Kategorisierung vorgenommen werden kann. In österreichischen Privathaushalten genauso beliebt wie bei Unternehmen ist das Kraftfahrzeugleasing. Das

<sup>5</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing<sup>3</sup> (2019) 11.

können Personenkraftwagen, Lastkraftwagen und Zugmaschinen, Autobusse und sogar Motorräder sein. Immobilienleasing betrifft Baulichkeiten auf Eigen- oder Fremdgrund. Das können Geschäftsgebäude und Büros, Produktionshallen oder Lager sowie Wohnhäuser, Schulen, Sportstätten etc sein. Die dritte Kategorie, das Mobilienleasing umfasst nun alle „restlichen“ Investitionsgüter, die weder Kraftfahrzeuge noch Gebäude sind. Von Maschinen und Anlagen über landwirtschaftliche Geräte bis zu Büroausstattungen kann das Mobilienleasing alles umfassen. Ob die Leasinggüter neu oder bereits gebraucht verleast werden ist nicht von Bedeutung.<sup>6</sup> Die drei Leasingarten können noch in weitere Kategorien unterteilt wären, nämlich Universalleasing und Spezialleasing. Bei Universalleasing ist eine Nutzungsmöglichkeit durch Dritte vorhanden, gleichzeitig ist die Nutzbarkeit länger als bei anderen Leasinggütern. Diese können auch gebraucht gehandelt werden. Bei Spezialleasing hingegen ist die Nutzung durch Dritte im „Second Hand Markt“ nicht sinnvoll, da sie an die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers in einem sehr hohen Ausmaß angepasst sind. Spezialleasinggüter werden einer Drittverwertung daher kaum zugeführt. Es können allerdings nicht nur körperliche Güter verleast werden, sondern auch Arbeitskräfte. Beim sog Personalleasing, einer atypischen Leasingform, legt der Leasingnehmer vor allem auf die Nutzungs- und Dienstleistungsfunktion wert. Bei Unterbesetzung oder bei Bedarf nach Spezialisten-Wissen, steht es Unternehmern offen, kurzfristig Personalkapazität zuzukaufen.<sup>7</sup>

### 3.2 Zahlen und Fakten zu Leasingverträgen in Österreich

Um der Wichtigkeit des Vertragstypen Bedeutung zu verleihen, einige Eckdaten: Gemäß dem Verband österreichischer Leasing-Gesellschaften werden knapp drei Viertel des Leasingneugeschäfts von Unternehmen abgeschlossen, in 2020 wurden 1,4 Mrd Neugeschäftsvolumen allein im Mobilienleasing verzeichnet. Am Gesamtmarkt Österreich nimmt das Leasing bei Fahrzeugen bereits 52% aller Neuzulassungen mit einem Neugeschäftsvolumen von 5,7 Mrd Euro ein. Unternehmen setzen zu über 70% auf die Finanzierung durch Leasing. Mit 979 Mio Euro Neugeschäftsvolumen erzielte auch das Immobilienleasing einen Aufschwung von 71% in 2020. Mit insgesamt mehr als 788.000 Leasingverträgen in Österreich werden Wirtschaftsgüter im Wert von 26 Mrd Euro verleast, wobei allein das Inlandsneugeschäftsvolumen 7,9 Mrd Euro, bei nicht zu berücksichtigender,

---

<sup>6</sup> Fric in Podoschek (Hrsg) Leasing 6.

<sup>7</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing, 20.

pandemiebedingter kritischer wirtschaftlicher Lage ausmacht.<sup>8</sup> Das Leasinggeschäft erfreut sich nicht grundlos wachsender Beliebtheit. Die Vorteile, welche die Wahl des Leasings als Finanzierungsalternative für Unternehmen mit sich bringen, sind zahlreich. Unter anderem ist die Fristenkongruenz zwischen Finanzierung und Investition, die sog „goldene Finanzregel“ zu nennen. Außerdem bedarf es meist keiner zusätzlichen Sicherheiten, da der Leasinggeber die Werthaltigkeit des Leasinggegenstands als primäre Sicherheit berücksichtigen kann. Auch die Liquidität eines Unternehmens wird durch die Inanspruchnahme eines Leasingvertrages geschont, da das Leasingentgelt bei identer Vertragsdauer deutlich unter der Kreditrate eines Investitionskredits liegt.

In Österreich sind Leasinganbieter vor allem durch Banken oder Hersteller vertreten, während private Unternehmer vergleichsweise geringer als Leasinggesellschaften tätig sind. Nachfrageseitig dominieren Unternehmen, aber auch die öffentliche Hand sowie Privatkunden (fast ausschließlich Kraftfahrzeuge) nehmen Leasing in Anspruch.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> [www.leasingverband.at/zahlen-fakten](http://www.leasingverband.at/zahlen-fakten) (23.12.2021).

<sup>9</sup> *Fric* in *Podoschek* (Hrsg), Leasing 7.

## 4. Kategorisierung von Leasingverträgen

Neben der Differenzierung von Leasingverträgen nach Art der Leasingobjekte, ist auch eine Einteilung nach Vertragslaufzeit oder Vertragsmodellen möglich. Die unterschiedlichen Eigenschaften der Vertragstypen haben bilanzielle Auswirkungen, und werden auch bei der Zurechnung anders behandelt.

### 4.1 Kategorisierung nach der Vertragslaufzeit

#### 4.1.1 Finanzierungsleasing

Das Finanzierungsleasing ist eine mittel- bis langfristige Finanzierung durch eine Leasinggesellschaft. In Österreich als prominentester Leasingvertrag anerkannt, steht vor allem die Finanzierungsfunktion im Vordergrund der Vertragspartner. Die wichtigsten Charakteristika des Finanzierungsleasings lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Ein Leasinggut wird dem Leasingnehmer gegen ein Entgelt zur Nutzung für eine bestimmte Dauer zur Verfügung gestellt. Die Leasingraten werden auf Basis der Laufzeit berechnet.
- Der Leasinggeber kauft vom Lieferanten das Wirtschaftsgut, welches der Leasingnehmer ausgewählt hat, und bleibt daher auf Dauer des Leasingvertrags der Eigentümer des Leasingguts.
- Das Investitionsrisiko trägt der Leasingnehmer (zufälliger Untergang oder zufällige Beschädigung)
- Der Leasinggeber hingegen trägt in vollem Ausmaß das Finanzierungsrisiko (Ausfall des Leasingnehmers)
- Die Nutzungsdauer des Leasingguts ist länger als die Vertragslaufzeit.
- Der Leasingnehmer ist zur Durchführung von Versicherungs- Wartungs- und Reparaturaufwendungen verpflichtet, und hat diese auch selbst zu tragen.
- In den Leasingraten sind neben der Rückführung der Anschaffungskosten auch die Finanzierungszinsen sowie ein Gewinnaufschlag enthalten.
- Nach Ablauf der Vertragslaufzeit kann eine Kaufoption, eine Verlängerung der Nutzungsdauer oder eine Rückgabe vereinbart sein.

### 4.1.1 Operating- Leasing

Das Operating-Leasing ist, im Gegensatz zum Finanzierungsleasing, von seiner Kurzfristigkeit geprägt. Üblich sind das Verleasen von Gütern bei Spitzenbedarf oder bei kurzfristigen Engpässen. Häufig fungiert der Hersteller oder Händler als Leasinggeber. Während bei Finanzierungsleasing die Finanzierungsfunktion im Vordergrund steht, ist es beim Operating-Leasing eher die Nutzungsfunktion. Der Operating-Leasingvertrag weist daher viele Gemeinsamkeiten mit einem Mietvertrag auf. Die typisierenden Charakteristika sind folgende:

- Der Leasinggeber trägt Finanzierungs- und Investitionsrisiko. Die Gefahr des zufälligen Untergangs, der zufälligen Beschädigung oder des Ausfalls des Leasingnehmers sowie die Ertragschancen entfallen auf den Leasinggeber.
- Ein Ankauf nach Ablauf der Vertragsdauer ist nicht angedacht.
- Es ist ebenfalls nicht vorgesehen, dass die Leasingraten die Anschaffungskosten des Leasinggegenstands decken. Aus diesem Grund wird das Wirtschaftsgut idR mehrmals verleast, um eine Kostendeckung zu erzielen.

## 4.2 Kategorisierung nach Vertragsmodellen

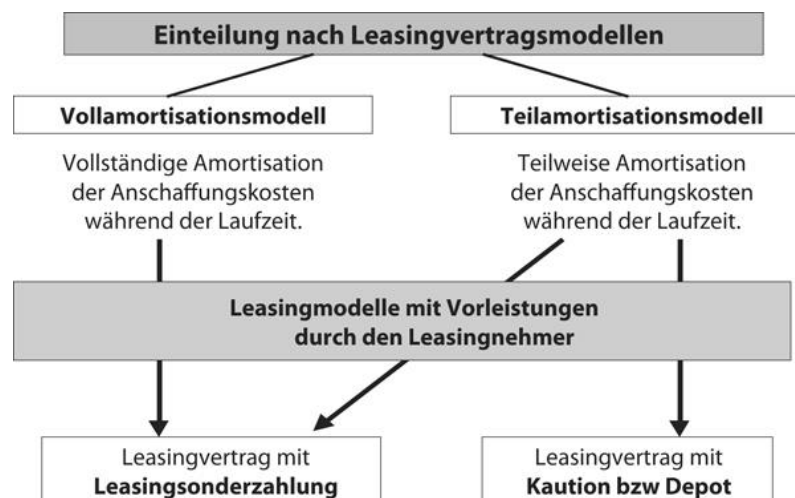


Abb.2: Leasingvertragsmodelle<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing, 21.

#### 4.2.1 Vollamortisationsleasing (Full-pay-out-Leasing)

Bei Vollamortisationsverträgen wird das finanzierte Leasingobjekt innerhalb der Leasingvertragsdauer (fast) vollständig amortisiert. Das bedeutet also, dass sowohl die Finanzierungskosten (Zinsaufwand) als auch der Gewinnanteil der Leasinggesellschaft im Leasingentgelt inkludiert sind. Der am Ende der Laufzeit kalkulierte Restwert beträgt idR genau eine Leasingrate. Sobald die Leasingvertragsdauer abgelaufen ist, stehen folgende, im Einzelfall einvernehmlich zu vereinbarende Optionen offen:

- Das Leasinggut wird an den Leasinggeber zurückgestellt und steht einer Verwertung an Dritte offen. Die Rückgabe des Leasingguts an den Leasinggeber wird am ehesten dann erfolgen, wenn aufgrund einer wirtschaftlichen oder technischen Überalterung ein Ankauf durch den Leasingnehmer nicht mehr sinnvoll ist. Da die Amortisation aber eben nur fast vollständig ist, kommt eine Überalterung kaum vor.
- Der Leasingvertrag zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber wird verlängert. Diese Möglichkeit ist unüblich, da der Restwert sehr gering ausfällt. Das macht eine Finanzierungsleistung durch den Leasinggeber nicht interessant.
- Der Leasingnehmer kauft das Leasinggut um einen Betrag, der idR einem Leasingentgelt entspricht, ab. Diese Option ist die in der Praxis am häufigsten vorkommende.

Bei Vollamortisationsverträgen sind üblicherweise die Leasingraten wesentlich höher als bei den nachfolgenden Modellen, jedoch ist aufgrund des geringeren gebundenen Durchschnittskapital die Gesamtzinsbelastung niedriger. Besonders beliebt ist dieses Vertragsmodell bei Mobilienleasing, da der Werteverlauf von Mobilien nicht exakt kalkulierbar ist, und Schwankungen auftreten können. Außerdem ist bei Mobilien der Handel mit gebrauchten Leasinggütern unüblich, somit ist eine Verwertungsmöglichkeit nach Ablauf der Leasingdauer nicht erforderlich. Über Immobilien und Kraftfahrzeuge hingegen, werden kaum Vollamortisationsverträge abgeschlossen.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stutzer, Leasing, 22.

#### 4.2.2 Teilamortisationsleasing (Restwert-Leasing)

Bei Teilamortisationsverträgen hingegen zahlt der Leasingnehmer nur einen Teil der Anschaffungs- und Finanzierungskosten. In den Leasingraten ist daher nur die Amortisation eines Teils der Anschaffungskosten, die Finanzierungskosten, und ein Gewinnanteil für den Leasinggeber enthalten. Der nach Vertragsende übrig gebliebene Restwert, orientiert sich an dem zukünftigen Marktwert des Leasingguts. Dieser Marktwert ergibt sich aus der tatsächlichen Verwertung und der Wiederverwertbarkeit des Leasingguts. Zu den Vorteilen des Teilamortisationsleasings gehören die geringen Leasingraten, jedoch ist mit einem höheren durchschnittlich gebundenen Kapital zu rechnen, da die Gesamtzinsbelastung höher ist als beim Vollamortisationsleasing. Grundsätzlich stehen dem Leasingnehmer dieselben Möglichkeiten nach Ende der Leasingvertragsdauer offen wie bei Vollamortisationsverträgen. Entscheidet sich der Leasingnehmer für die Rückgabe des Leasingguts, so wird diese unter Verrechnung von Minder- und Mehrerlösen vorgenommen. Beim Operating Leasing übernimmt der Leasinggeber die Risiken der Entwertung und Marktpreisentwicklung des Objekts. Einen Wertverlust aus Mehrnutzung jedoch hat der Leasingnehmer zu tragen. Mittels Andienungsrecht kann ein Ankauf durch den Leasinggeber erfolgen, eine Kaufoption durch den Leasingnehmer wird nur zu einem realistischen Marktwert umsetzbar sein. Die üblichsten Varianten sind die Verlängerung des Leasingvertrags auf Basis des kalkulierten Restwerts und die Rückgabe an den Leasinggeber zur Drittverwertung. Teilamortisationsleasing kommt naturgemäß vor allem bei Kraftfahrzeug- und Immobilienleasing vor.<sup>12</sup>

#### 4.2.3 Leasingmodelle mit Vorleistungen des Leasingnehmers

Der Leasingnehmer kann Vorleistungen erbringen, das sind Zahlungen, die vor Vertragsbeginn entrichtet werden und bei der Kalkulation des Entgelts berücksichtigt werden. Sie mindern die Kalkulationsbasis für die Leasingraten, indem die gezahlten Beträge von den Gesamtfinanzierungskosten abgezogen werden. Vorleistungen können sowohl bei Voll- als auch Teilamortisationsverträgen vorkommen, und aus Sonderzahlungen oder Mietvorauszahlungen, Kautionen oder Depots bestehen.

Unter Mietvorauszahlungen/Leasingsonderzahlungen (die Begriffe werden als Synonyme verwendet) versteht sich ein Einmalbetrag (Barerlag oder Einbringung eines Erlöses aus dem Verkauf eines Altgeräts zB eines Altwagens), der üblicherweise bei Vertragsbeginn fällig ist

---

<sup>12</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing, 24.

und mit den Leasingraten verrechnet wird. Zweck einer solchen Zahlung ist die Minderung der Leasingraten, da sie nicht rückzahlbar ist und zu einem geringeren Forderungsbetrag des Leasinggebers gegenüber dem Leasingnehmer führt.<sup>13</sup> Sonderzahlungen und Mietvorauszahlungen unterliegen der Umsatzsteuer. Um einen periodenrichtigen Ausweis in der Buchhaltung zu gewährleisten, müssen Leasingsonderzahlungen auf die jeweilige Vertragslaufzeit abgegrenzt werden. Solche Zahlungen können sowohl bei Voll- als auch Teilamortisationsverträgen vorkommen, und sind auf alle Leasinggüter (Mobilen, Kraftfahrzeuge, Immobilien) anwendbar.<sup>14</sup>

Bei Depot bzw. Kautionszahlungen handelt es sich um einen Einmalbetrag, welcher zur Besicherung der Verpflichtung dient (Mieterdarlehen). Es besteht die Möglichkeit der sofortigen Bezahlung zu Vertragsbeginn, der Aufteilung auf die Vertragslaufzeit oder eine Mischung beider Optionen. Eine Kautionszahlung wird üblicherweise zur Besicherung einer vertraglichen Verpflichtung, bspw. einer ordentlichen Instandhaltung und Wartung, einer ordnungsgemäßen Rückgabe oder einer Sicherung der Mietzahlungen, geleistet. Eine Einmalkautionszahlung darf, um keinen Zurechnungswechsel auszulösen, max. 50% der Nettoanschaffungskosten betragen. Kautions- bzw. Depotzahlungen können auf zwei Arten behandelt werden:

- Die Kautionszahlung wird im Leasingvertrag angeführt, es gibt aber keine Zinsgutschrift, da die Zahlung von der Finanzierungsbasis bereits abgezogen wurde. Es wird als nur mehr die um die Kautionszahlung verringerte Finanzierungsbasis verzinst.
- Die Kautionszahlung wird verzinst. Der Leasingnehmer erhält jährlich eine Zinsgutschrift oder die Zinsen werden auf die Leasingraten angerechnet. Diese Variante kommt in der Praxis seltener vor.

IdR wird die Variante, bei welcher eine explizite Zinsgutschrift ausgestellt wird, häufiger angewendet. Eine Kautionszahlung steht der Rückzahlung durch den Leasinggeber offen, sofern der Betrag für die Verpflichtungen nicht gebraucht wird. Am Leasingvertragsende kann die Kautionszahlung nun in voller Höhe zurückgezahlt werden, oder zum Teil vom Leasinggeber einbehalten werden. Im Falle eines Kaufs des Leasingguts durch den Leasingnehmer kann die Kautionszahlung als Teilzahlung auf den Kaufpreis (Restwert plus Umsatzsteuer) verwendet werden. Im Falle eines „abnehmenden Depots“ wird die Kautionszahlung auf die Laufzeit verteilt von den

---

<sup>13</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 25.

<sup>14</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 26.

Leasingentgelten in Abzug gebracht. Buchhalterisch sind die Depotzahlungen beim Leasinggeber als Verbindlichkeit, beim Leasingnehmer als Forderung auszuweisen.<sup>15</sup>

Auch Kombinationen aus Leasingsonderzahlungen sowie Depot/Kautionszahlungen sind möglich, allerdings sind auch hier die 30% und 50% Grenze der Netto-Anschaffungskosten zu berücksichtigen.<sup>16</sup>

#### 4.2.4 Sale-and-lease-back Modelle

Unter dem Sale-and-lease-back Modell versteht man den Verkauf des Wirtschaftsgutes an eine Leasinggesellschaft bei zeitgleichem Abschluss eines Leasingvertrags mit dieser. Der Verkäufer wird also der Leasingnehmer, die Leasinggesellschaft übernimmt die Funktion des Leasinggebers. Mögliche Gründe für so ein Vorgehen ist die Kapitalbeschaffung ohne Verzicht auf Produktionsmittel, die Auflösung und Übertragung stiller Reserven bei natürlichen Personen oder die Verbesserung des Bilanzbildes. Während die anderen Vertragsmodelle der Außenfinanzierung zugerechnet werden, zählt das Sale-and-lease-back Geschäft zur Innenfinanzierung, da es sich um eine reine Vermögensumschichtung innerhalb des Unternehmens handelt. Ob das Leasinggut neuwertig oder gebraucht ist, ist nebensächlich, hauptsächlich kommt es bei Mobilien und vorsteuerabzugsfähigen Flugzeugen vor.<sup>17</sup>

Natürlich sind weitere Einteilungen von Leasingverträgen möglich, bspw in First-hand oder Second-hand Leasing, nach den am Leasing beteiligten Vertragspartnern oder nach dem Leistungsumfang des Leasings (net Leasing, gross Leasing). Auch nach den betroffenen Rechts-, Steuer- und Währungssystemen kann eine Unterscheidung getroffen werden.

---

<sup>15</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing 27.

<sup>16</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing 29.

<sup>17</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing 30.

## 5. Leasing im Ertragssteuerrecht

### 5.1 Grundlagen

#### 5.1.1 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise- § 21 BAO

Die Grundlage für die ertragssteuerliche Behandlung des Leasings und der weiterführenden Frage, wie das wirtschaftliche Eigentum zugeteilt wird, bildet der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.<sup>18</sup> Für die Beurteilung bedeutend ist demnach nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhalts. Rechtsgrundlage dafür bildet § 21 BAO, welcher den Subsumtionsvorgang im Abgabenrecht vorgibt. Die Auslegung des § 21 BAO ergibt, dass steuerliche Sachverhalte nicht nach ihrer formellen Ausgestaltung, sondern nach ihrem wirklichen Inhalt zu erfassen sind. Durch diese, aus der Vernachlässigung der formellen Umstände resultierenden Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte, soll dem Gleichheitssatz der Bundesverfassung Rechnung getragen werden. Gem § 21 Abs 1 BAO ist somit der wirtschaftliche Gehalt, nicht die äußere Erscheinungsform ausschlaggebend. Diese Auslegung findet jedoch ihre Grenze in überschießend typisierender Betrachtungsweise, welche zu einem fingierten Sachverhalt führt. Es soll also keine Besteuerung nach einem fingierten Geschehen statt dem tatsächlichen erfolgen, gleichgültig ob das fiskalisch günstig oder nachteilig ist. Zu einer Ausnahme von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt es, wenn abgabenrechtliche Tatbestände an formales Geschehen, bspw an die zivilrechtliche Gestaltung von Rechtsverhältnissen anknüpfen. Es kommt die formalrechtliche Betrachtungsweise zur Anwendung gem § 21 Abs 2 BAO.<sup>19</sup>

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Anknüpfungspunkt für steuerliche Tatbestände erscheint zuerst eindeutig, jedoch ergeben sich bei genauerer Betrachtung einige Abgrenzungsprobleme. Vor allem die Abgrenzung zu Rechtsinstitutionen aus Rechtsgebieten, die nicht steuerlicher Natur sind, gestalten sich herausfordernd. Aus diesem Grund wurden drei verschiedene Methoden der Gesetzgebung zur Tatbestandsbildung dargestellt.<sup>20</sup> Die Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung erfolgt, indem Vorgänge und Tatsachen durch eine eigenständige, den wirtschaftlichen Gehalt beschreibende Terminologie erfasst werden. Bei der rechtlichen bzw formalen Anknüpfung hingegen, werden Institutionen und Kategorien anderer Rechtsgebiete unmittelbar mit ihren Steuerfolgen verbunden. Dadurch können Sachverhalte,

---

<sup>18</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 206.

<sup>19</sup> Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Handbuch (2015) 95.

<sup>20</sup> Doralt/ Ruppe, Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019), Tz 102f.

welche steuerpolitisch von Bedeutung sein könnten, ohne Umschreibung durch Übernahme der Begriffe, Tatbestände oder Tatbestandsgruppen aus anderen Rechtsgebieten in den Bereich des Steuerrechts übertragen werden. Als Kompromiss zwischen der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung und der rechtlichen Anknüpfung wird die indirekte wirtschaftliche Anknüpfung angewendet. Alle Vorgänge, die einer Besteuerung unterliegen, werden mit Begriffen umschrieben, welche aus anderen Rechtsinstituten entnommen wurden, diese Begriffe werden jedoch nicht im technischen Verständnis ihrer ursprünglichen Rechtsdisziplin verwendet. Bspw wird der Gesetzgeber verpflichtet, Ausdrücke des Zivilrechts zu verwenden, ohne eine zivilrechtliche Aussage treffen zu wollen. Im Ersten Schritt zur Feststellung eines Tatbestands muss somit die Anknüpfungsmethode festgelegt werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise steht jedoch im Steuerrecht immer im Vordergrund, da selbst bei Rechtsformanknüpfung bei der wirtschaftlichen Wirkung der Tatbestandsfolgen das Gebot der Verbindung gleicher Sachverhalte mit wesentlichen Rechtsfolgen zu beachten ist.<sup>21</sup>

Diese Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, und ist nicht als einseitig fiskalisches Instrument zu sehen, da die Abgabenbehörde dazu verpflichtet ist, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, sollte dieses auch nachteilig für den Fiskus sein. Nicht relevant ist dabei, ob die Wahl der formalen Gestaltung aus Gründen der Abgabenersparnis getroffen wurde oder nicht.<sup>22</sup> Die in § 21 BAO enthaltene Rechtsvorschrift zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise gilt als Leitlinie für Rechtsfragen des wirtschaftlichen Eigentums, welches oftmals nicht in Einklang mit dem Begriff des privatrechtlichen Eigentums steht. Ergänzt wird sie durch einzelne Vorschriften, wie bspw § 24 BAO, welcher die abgabenrechtliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern beinhaltet. Der wahre wirtschaftliche Gehalt wird somit in weiterer Folge der Behandlung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingverträgen mehr Aussagekraft als die äußere (formale) Erscheinungsform haben.<sup>23</sup>

### 6.1.2 Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern - § 24 BAO

In § 24 BAO wird die Zurechnung von Wirtschaftsgütern geregelt, welche aufgrund des gleichen gedanklichen Ursprungs auch als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen wird.<sup>24</sup> Mit § 24 Abs 1 lit d BAO wird die Regel durchbrochen, dass Wirtschaftsgüter

---

<sup>21</sup> Papst, Leasing: Steuerrecht, Handelsrecht, internationale Rechnungslegung (2006) 32.

<sup>22</sup> Stoll, BAO (1994) 50.

<sup>23</sup> VwGH, 5.12.1072, 2391/7, 4.

<sup>24</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017), §24, 103.

dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sind. Daher ist, sofern in spezifischen Vorschriften nicht anders bestimmt, an Stelle des zivilrechtlichen Eigentumsbegriffs das wirtschaftliche Eigentum, basierend auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ausschlaggebend.<sup>25</sup> Das wirtschaftliche Eigentum folgt idR dem zivilrechtlichen<sup>26</sup>, ausgenommen wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven sowie negativen Befugnisse des Eigentumsrechts geltend machen kann. Positive Befugnisse sind insb der Gebrauch, Verbrauch, die Veränderung Belastung oder Veräußerung des Eigentums. Als das negative Befugnis wird die Fähigkeit bezeichnet, einen Dritten von der Einwirkung auf das Eigentum auszuschließen.<sup>27</sup> Besonders bei Möglichkeit des Ausschlusses des zivilrechtlichen Eigentümers auf Dauer (also Nutzungsdauer) ist eine Abspaltung des wirtschaftlichen Eigentümers vom Zivilrechtlichen anzunehmen.<sup>28</sup> Kein wirtschaftliches Eigentum jedoch begründen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, wie bspw Fruchtgenuss.<sup>29</sup> Für das Verbleiben des Eigentums am Wirtschaftsgut beim zivilrechtlichen Eigentümer könnte sein, dass dieser eine Rechtsposition beibehält, die wirtschaftlich ins Gewicht fällt. Besonders im Zusammenhang mit Leasing wird sich diese etwas kryptisch anmutende Annahme anhand der VwGH Rsp erklären. Allgemein lässt es sich anhand der Korrelation des wirtschaftlichen Eigentums mit der Gewinnrealisation darstellen. Angenommen es wird ein Kaufvertrag abgeschlossen, so treten weder Gewinnrealisation noch Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ein, aus dem Grund, dass der Verkäufer nach wie vor wirtschaftlicher Eigentümer ist. Um zivilrechtlicher Eigentümer zu sein ist es nicht erforderlich, einen Dritten von der Nutzung des Wirtschaftsguts auszuschließen. Damit jedoch das wirtschaftliche Eigentum vom zivilrechtlichen abweicht, ist gem Rsp der Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut erforderlich. Dieser Ausschluss muss „auf Dauer, d.h. auf

---

<sup>25</sup> VwGH, 9.6.1986, 84/15/0229, 4.

<sup>26</sup> VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120.

<sup>27</sup> VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120.

<sup>28</sup> VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123.

<sup>29</sup> VwGH 17.2.1992, 90/15/0117.

die Zeit der möglichen Nutzung“<sup>30</sup> erfolgen. Klar ist dadurch, dass die Qualifikation als wirtschaftlicher Eigentümer enger ist als die des zivilrechtlichen Eigentümers.<sup>31</sup>

Die Zuschreibung von Einkünften kann sich von der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums unterscheiden. Bei Ersterem kommt es vor allem darauf an, wer über die Einkunftsquelle disponiert, sie ist also demjenigen zuzurechnen, der darüber verfügen kann.<sup>32</sup> Vor allem wo Wirtschaftsgüter anderen als dem wirtschaftlichen Eigentümer zur Nutzung überlassen werden, wird klar, dass es nicht auf das wirtschaftliche oder zivilrechtliche Eigentum ankommt, sondern auf die Nutzung zur Erzielung von Einkünften, als Bsp ist hier ein Pächter zu nennen.<sup>33</sup> Auch wenn die Einkünfte dem „Fremden“ zugerechnet werden, welcher das Wirtschaftsgut des wirtschaftlichen Eigentümers nur nutzt, kann der letztgenannte trotzdem genauso Einkünfte mit demselben Wirtschaftsgut erzielen. Wertsteigerungen oder die Veräußerung des Wirtschaftsgutes führen bspw beim wirtschaftlichen Eigentümer zur Gewinnrealisierung, während der Verfügungsberechtigte (bspw Leasingnehmer) diesen Gegenstand betrieblich nutzen kann und auf diesem Weg Einkünfte generiert. Genannt wird dieses Phänomen „die Abspaltung von Nutzungsrechten“.<sup>34</sup>

### 6.1.3 Das wirtschaftliche Eigentum

Wie bereits ausgeführt, unterscheidet sich das wirtschaftliche Eigentum vom Zivilrechtlichen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer über Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung des im Eigentum stehenden Wirtschaftsguts verfügen kann, sowie Dritte, ebenso wie den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung über die Nutzungsdauer ausschließen kann.<sup>35</sup> Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte bewirken hingegen nicht die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums.

Bei Liegenschaften jedoch führen Verwaltungs- und Nutzungsrechte in einigen Fällen, wie bsp der unentgeltlichen Übereignung einer Liegenschaft mit lebenslanglichem Nutzungsrecht

---

<sup>30</sup> VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123.

<sup>31</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 189.

<sup>32</sup> VwGH 20.9.1988, 87/14/0167.

<sup>33</sup> Ruppe in Tipke (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (1978), 7 (20).

<sup>34</sup> Stoll, BAO 289; Ruppe in Ruppe (Hrsg), Handbuch der Familienverträge<sup>2</sup> (1985), 127 (133).

<sup>35</sup> Urianek, ABC der Buchhaltung<sup>5</sup> (2014), 179.

zugunsten des Fruchtnießers, trotzdem zum Verlust des wirtschaftlichen Eigentums beim zivilrechtlichen Eigentümer.<sup>36</sup>

Kommt dem zivilrechtlichen Eigentümer kein Herausgabeanspruch zu, oder ist dieser Anspruch nicht mehr von Bedeutung, so wird von einem abgespaltenen wirtschaftlichen Eigentum ausgegangen.<sup>37</sup>

Die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums muss vollkommen unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung erfolgen. Da sonst die wirtschaftliche Betrachtungsweise ad absurdum geführt werden würde, darf keine „Tendenz“ oder Vorkategorisierung gegeben sein. So kann auch im Leasing keine Verknüpfung zwischen den Steuertatbeständen und den durch die zivilrechtliche Betrachtung gewonnenen Kategorien vorbestimmt sein. Bei der Bestimmung steuerlicher Tatbestände darf also nicht durch die „zivilrechtliche Brille“ geurteilt werden.<sup>38</sup>

## 5.2 Zurechnung von Leasinggütern

Um die Zurechnung von Leasinggütern zu bestimmen, muss die wirtschaftliche Betrachtungsweise gem § 21 Abs 1 BAO angewendet werden. Es werden also bei jeder Leasingfinanzierung zur Prüfung der ertragssteuerlichen Verhältnisse die wirtschaftlichen Auswirkungen für die Parteien aus der jeweiligen Vertragsgestaltung betrachtet. Unter Berücksichtigung des § 24 Abs 1 lit d BAO kann das wirtschaftliche Eigentum, und die daraus resultierende Zurechnung des Leasingguts zu Leasingnehmer oder Leasinggeber ermittelt werden.<sup>39</sup>

In vielen Fällen knüpfen die ertragssteuerlichen Tatbestände an das wirtschaftliche Eigentum an Stelle des zivilrechtlichen Eigentums. Der Anschaffungstatbestand begründet den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums, genauer die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit, womit die faktische Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut, nicht bloß die rechtliche Verfügungsmöglichkeit gemeint ist.<sup>40</sup> Der Leasingnehmer erlangt in der Regel die faktische Verfügungsmöglichkeit über das Leasinggut, wodurch die Voraussetzung einer abweichenden

---

<sup>36</sup> Reinhold in Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinhold (Hrsg), Steuerleitfaden zur Vermietung (2021), 243.

<sup>37</sup> Jezek/Quatschnigg in Quatschnigg/Jezek/Langer/Pilz (Hrsg) Handbuch des Leasings: Steuerrecht. Zivilrecht-Betriebswirtschaft-Handelsrecht<sup>14</sup> (2003) 128.

<sup>38</sup> Papst, Leasing 36.

<sup>39</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 206.

<sup>40</sup> VwGH, 8.3.1994, 93/14/0179.

Zurechnung vom zivilrechtlichen Eigentum erfüllt ist. Es wird jedoch nicht durch jeden Mietvertrag, selbst wenn das Risiko des zufälligen Untergangs und der zufälligen Beschädigung des Mietgegenstands vom Mieter getragen wird, wirtschaftliches Eigentum des Mieters begründet. Daraus folgt, dass allein die Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit nicht die ertragssteuerliche Zurechnung zum zivilrechtlichen Eigentümer verhindert.<sup>41</sup> Die daraus resultierende Frage ist somit, welche Voraussetzungen erfüllt werden müssen, um das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen bzw welche Befugnisse und Risiken der Leasinggeber behalten muss, um als zivilrechtlicher Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer zu sein.<sup>42</sup> Zur Klärung dieser korrespondierenden Fragen muss die Wahrscheinlichkeit betrachtet werden, mit welcher der zivilrechtliche Eigentümer keine Befugnis mehr über das Leasinggut hat. Die absolute Sicherheit, dass dieser nicht mehr über das Schicksal des Wirtschaftsguts bestimmt, ist nicht erforderlich. Bereits eine hohe Wahrscheinlichkeit ist ausreichend.<sup>43</sup>

Bei einem Kauf unter Eigentumsvorbehalt bspw kommt es zur Gewinnrealisierung und parallel dazu zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, auch wenn noch unklar ist, ob der Verkäufer den Eigentumsvorbehalt geltend macht.<sup>44</sup> Auch die Liegenschaftsübertragung unter aufschiebender Bedingung hindert nicht die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, wenn der Käufer schon die faktische Verfügungsmacht innehat und der Verkäufer die Erteilung der Genehmigung mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarten kann.<sup>45</sup> Auf den Leasingfall umgelegt bedeutet das also, dass grundsätzlich der Leasinggeber als zivilrechtlicher Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer ist. Bei Abweichen vom zivilrechtlichen Eigentum wird somit der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer. Die Feststellung aus zivilrechtlicher Sicht hingegen gestaltet sich im Vergleich einfach. Durch Abschluss des Leasings zwischen

---

<sup>41</sup> EStR 2000 Rz 135; *Doralt/Toifl*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG<sup>14</sup> (2010) § 2 Rz 129, *Jezek/Quatschnigg* in *Quatschnigg/ Jezek/ Langer/ Pilz*, Leasing 132; *Quatschnigg/ Schuch*, Einkommenssteuer 36 Rz 21.3.

<sup>42</sup> *Brugger* in *Podoschek* (Hrsg), Leasing 190.

<sup>43</sup> BFH 26.1.1970, IV R 144/66; *Margreiter*, Finanzierungsleasing in den Einkommensteuerrichtlinien 1984, in *Egger/ Krejci* (Hrsg), Das Leasinggeschäft (1987) 455 (459f); *Doralt*, Vorzeitige Abschreibung durch Leasingverträge – ein weiteres Leasingprivileg, RdW 2002, 249 (250f); *Kotschnigg*, Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Kaufoption, UFS 2006, 292 (294ff).

<sup>44</sup> *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG § 2 Rz 111/1; EStR 2000 Rz 133; VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002.

<sup>45</sup> VwGH 26.3.2003, 97/13/0052.

Leasingnehmer und Leasinggeber kommt ein Kaufvertrag zustande, mit Übergabe und Zahlung des Leasingguts geht das zivilrechtliche Eigentum vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer über.<sup>46</sup> Bei ertragssteuerlicher Beurteilung erfolgt die Zurechnung zum wirtschaftlichen Eigentümer anhand der persönlichen Zurechnung des Leasingobjekts. Die Ausgestaltung der Leasingverträge ist daher auf ihre positiven und negativen Befugnisse hinsichtlich des Eigentums zu überprüfen. Sollten sowohl die positiven als auch die negativen Komponenten (siehe oben) für das wirtschaftliche Eigentum des Leasingnehmers sprechen, handelt es sich nicht um Leasing im engeren Sinn, sondern um Mietkauf.<sup>47</sup> Der Mietkauf ist eine Form der Finanzierung, bei welchem ein Gegenstand gegen Entgelt zur Nutzung überlassen wird. Aufgrund des Mietvertrags ist der Vermieter der zivilrechtliche Eigentümer, während der Mieter das wirtschaftliche Eigentum innehat. Das zivilrechtliche, beim Vermieter verbleibende Eigentum geht mit der letzten Mietrate automatisch auf den Mieter über. Diese Besonderheit ist der Einordnung des Mietkaufs als Mietvertrag mit darauffolgender Kaufoption geschuldet.<sup>48</sup> Sofern also eine Leasingfinanzierung als Mietkauf qualifiziert wird, ist mit bilanziellen Folgen sowie mit der sofortigen Entstehung der Umsatzsteuerschuld zu rechnen.<sup>49</sup>

## 5.3 Zurechnung nach der VwGH Rechtsprechung

### 5.3.1 Frühe Rechtsprechung und Entwicklung erster Zurechnungskriterien

*„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind entscheidend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den 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.“*

Dieser Passus ist Bestandteil vieler Erkenntnisse des VwGH betreffend Leasingverträge und den daraus resultierenden Beschwerden. Um die Abgrenzung zwischen einer Miete und einem

---

<sup>46</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing 207.

<sup>47</sup> Tacke, Leasing<sup>3</sup> (1999) 5 f.

<sup>48</sup> Westphalen, Leasingvertrag<sup>7</sup> (2015) 92, Rn 13.

<sup>49</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing 208.

wirtschaftlich bereits als Kauf zu qualifizierenden Vertrag zu ziehen, wurden gewisse Kriterien in der Rechtsprechung entwickelt. Nach dieser „Formel“ geht der VwGH in seiner Rsp bei Feststellung der Zurechnung regelmäßig vor. Trotz der diversen Inhalte der beleuchteten Erkenntnisse, wie bspw der rechtmäßige Abzug der Vorsteuer oder die Inanspruchnahme einer Investitionsprämie, spielt die Zurechnung die zentrale Rolle für alle nachfolgenden bilanziellen und steuerlichen Fragen.

Als Auslöser für eine Vielzahl wegweisender Erkenntnisse betreffend die Zurechnung von Leasinggütern kann das Erkenntnis vom 5.12.1972, 2391/71 herangezogen werden. Dieses behandelt einen Mietvertrag über eine Morat Jacquard Rundstrickmaschine, welcher über eine unkündbare Laufzeit von 4 Jahren unkündbar abgeschlossen wurde. Die Nutzung der Maschine vom Leasingnehmer war dahingehend beschränkt, dass er bspw nicht mehr als 200 Arbeitsstunden auf besagter Maschine verrichten durfte, oder dass, um Reparaturarbeiten ausführen zu können, die Zustimmung des Leasinggebers eingeholt werden musste. Jegliche Einbauten sowie Verbesserungen der Maschine waren ebenfalls vom Leasinggeber schriftlich zu genehmigen, und würden vereinbarungsgemäß nach Ablauf der Vertragsdauer ohne Ersatzanspruch auf den Leasinggeber übergehen.<sup>50</sup> Trotz der genannten Beschränkungen trafen das Risiko der Beschädigung oder Zerstörung den Leasingnehmer, welcher außerdem verpflichtet war, nach Ablauf der 4 Jahre das Leasinggut an den Leasinggeber zurückzustellen. Aufgrund der vertraglichen Vereinbarung kam es nach Ablauf der Vertragsdauer zu einem Kauf der Maschine durch den Leasingnehmer, zu einem Kaufpreis von 2,8% der Anschaffungskosten, was einer Leasingrate entsprach.<sup>51</sup> Die Ausgaben für die Raten wurden vom Leasingnehmer als Betriebsausgabe abgesetzt, was gemäß der Behörde nicht zulässig war, da es sich eher um einen Kauf handle, und die Maschine somit aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 8 Jahren abzuschreiben sei. Die belangte Behörde vertrat in diesem Fall also eine Zurechnung zum Leasingnehmer. Sie brachte als Argument für das Vorliegen eines Kaufs anstelle eines Mietvertrags vor, dass der Leasingnehmer innerhalb der Grundmietzeit das Recht hatte, den Mietvertrag auf unbestimmte Zeit zu verlängern (zumindest über die Nutzungsdauer) oder sein Kaufoptionsrecht auszuüben. Dadurch könne er den Leasinggeber, bei Einhalten des Vertrags, auf Dauer, jedenfalls bis zur vollkommenen Abnutzung des Wirtschaftsguts, von der Einwirkung ausschließen. Wesentlich stützte sich die Behörde also auf den Ausschluss des Einflusses des Leasinggebers auf das Wirtschaftsgut, sowie auf die

---

<sup>50</sup> VwGH, 5.12.1972, 2391/71.

<sup>51</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 191.

Höhe des Mietentgelts, welches ausreichte, um die gesamten Finanzierungskosten abzudecken. Der VwGH wertete diese Argumente als nicht durchschlagend. Obwohl der Kauf des Leasingguts nach Ablauf der Vertragsdauer durch den Leasingnehmer grundsätzlich üblich ist, kann aufgrund der unterlassenen Vereinbarung in diesem Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der Leasingnehmer von Beginn an der Wirtschaftliche Eigentümer ist. Der Kaufpreis beträgt branchenüblich zwischen einer und drei Monatsraten. Der Argumentation des VwGH folgend konnte die Beschwerdeführerin selbst bei Anwendung der kaufmännischen Vorsicht nicht damit rechnen, dass der Vertragsgegenstand nach Ablauf der Vertragsdauer für sie zum Kauf freistünde, bloß weil es allgemein üblich ist, das Leasinggut dem Leasingnehmer nach Ablauf der Mietzeit für einen geringen Preis zu überlassen. Der VwGH kam zu dem Schluss, dass die Umstände gegen eine Zurechnung zum Leasingnehmer sprachen, da auch die Mietdauer mit vier Jahren nicht mit der Nutzungsdauer, festgestellt durch eine Betriebsprüfung mit acht Jahren übereinstimmte.<sup>52</sup> Gemäß VwGH wäre eine Zurechnung zum Leasingnehmer bei einer kürzeren Mietdauer als der gewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingguts nur dann zu rechtfertigen, wenn beim Leasingnehmer ein Rechtsanspruch auf den Kauf zu einem bloßen Anerkennungspreis oder auf Weitermietung zu einem wesentlich geringeren Mietpreis besteht. Es stellte sich jedoch in weiterer Folge heraus, dass der VwGH diesem Erkenntnis nicht in seiner Argumentation folgte, sondern weitere Differenzierungen herausarbeitete.<sup>53</sup>

Auf die Zurechnungskriterien wird erstmals im Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0189 genauer eingegangen.<sup>54</sup> Der Sachverhalt umfasst den Kauf von Wärmepumpen durch eine Kommanditgesellschaft und die darauffolgende Vermietung dieser. Für den Kauf wurde eine Investitionsprämie in Anspruch genommen. Diese Wärmepumpen wurden gemäß vertraglicher Vereinbarung an einen Sozialhilfeverband sowie eine Gemeinde unter Kündigungsverzicht auf eine Dauer von 60 bzw 72 Monate vermietet. Die Mieter trugen die Gefahr der zufälligen Beschädigung oder Zerstörung allein, und waren trotz möglicher Kündigung des Vermieters zur Entgeltleistung im Grundmietzeitraum verpflichtet. Verbesserungen/Veränderungen waren nur unter Zustimmung des Vermieters vorzunehmen, und gingen ersatzlos in das Eigentum des Vermieters über. Eine Kündigung kam jedoch nur aufgrund bestimmter, durch die Mieter veranlassten Situationen in Frage. Eine mögliche Kaufoption des Leasingguts zu einem geringen Preis nach Ablauf der Mietzeit wurde den Mietern von einem Gesellschafter (Kommanditisten der Vermietenden Kommanditgesellschaft) aus Sphäre des Vermieters

---

<sup>52</sup> VwGH, 5.12.1972, 2391/71.

<sup>53</sup> Papst, Leasing 51.

<sup>54</sup> Quatschnigg, Nichts Neues beim Leasing? RdW 1990, 57.

mittels eines Schreibens, auf welchem die Unterschrift mit der Unterschrift des Mietvertrags übereinstimmte, zugesagt. Die belangte Behörde versagte dem Vermieter die Inanspruchnahme der Investitionsprämie, da die Wärmepumpen nicht für das Anlagevermögen der KG angeschafft wurden. Die Begründung lag, nach Ansicht der Behörde, am vorliegenden Ratenkauf (statt Mietvertrag) der Wärmepumpen. Dass der Mieter alle negativen Herrschaftsrechte tragen müsse (vorzeitiger Untergang etc) sowie die Höhe der Monatsraten, welche in einem Prozentsatz der Anschaffungskosten berechnet wurden, sowie der Ausweis der Anschaffungskosten, wiesen für die Behörde auf das Eigentum der Mieter an den Wärmepumpen hin.

Laut VwGH ausschlaggebend für die Zurechnung des Wirtschaftsguts sei nun, ob die Überlassung an den Leasingnehmer einer „echten“ Vermietung, einer Nutzungsüberlassung oder einem (Raten-) Kauf entspricht. Hierfür ist maßgebend, ob die dem Leasingnehmer zugesprochenen Rechte eine andere Verwendung des Leasingguts als durch den Mieter überhaupt ermöglichen. Wie zu Beginn des Kapitels bereits erwähnt, ist diese „Formel“ auch in der weiteren Rechtsprechung von zentraler Bedeutung, und wird in der ständigen Rechtsprechung wiederholt aufgegriffen. Als Kriterien für eine mögliche Zurechnung zum Leasingnehmer führt der VwGH erstmals im Erkenntnis 88/14/0189 aus:

1. Der Leasingnehmer muss berechtigt sein, das Leasinggut nach Ablauf der Vertragsdauer, welche erheblich kürzer als die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ist, weiter als Mieter zu nutzen, oder um einen „bloß einer Anerkennung“ gleichkommenden Preis zu kaufen. Die Vertragsdauer ist im Vergleich zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer deutlich verringert. Auch das Mietentgelt nach Ablauf des Vertrages darf aus keinem wirtschaftlich ausschlaggebenden Betrag bestehen.
2. Die Mietdauer und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggutes stimmen annähernd überein.
3. Das Leasinggut ist so weit den Wünschen des Leasingnehmers angepasst, dass dessen Nutzung nach Ablauf der Vertragsdauer durch jemand anderen als den Leasingnehmer nicht wirtschaftlich und sinnvoll wäre.
4. Bei Teilamortisationsverträgen ist folgende Voraussetzung zu beachten: der Leasingnehmer hat dem Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder eingeschränkter Verwertbarkeit des Leasingguts den Schaden zu ersetzen. Grundsätzlich jedoch muss der Leasingnehmer dem Leasingnehmer nicht die vollen Kosten des Leasingguts

ersetzen. Hier wird zwischen non pay-out Verträgen und full pay-out Verträgen unterschieden, welche den vollen Ersatz der Kosten vorsehen. Bei Ersteren kommt es nur zur Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn er vertraglich Anspruch auf den Verwertungserlös in Höhe von zumindest 75% erhält, oder die Grundmietzeit mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beinahe übereinstimmt.<sup>55</sup>

Wie sich dann bei Betrachtung der weiteren Rechtsprechung noch zeigen wird, ist diese Liste nicht abschließend.<sup>56</sup>

In oben genanntem Erkenntnis kam der VwGH also zu dem Schluss, dass die Leasingverträge nicht automatisch zur Zurechnung zum Mieter führen. Selbst bei Zusage des Verwendungszuspruchs mittels eines Schreibens von Gesellschaftern seitens des Vermieters, resultiert diese nicht in einem Anspruch des Mieters. Der Gesellschafter, welcher der Hauptgesellschafter (Konzernmutter) des Vermieters war, kann trotz seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung und dem dadurch gegebenen Einfluss keinen Rechtsanspruch des Mieters auf Kaufoption des Leasingguts begründen. Nur wenn dem Mieter bei Vertragsabschluss die Kaufoption zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Preis, einer bloßen Anerkennung, vertraglich eingeräumt worden wäre, hätte dies wirtschaftliches Eigentum begründet, und zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer geführt.

Laut Argumentation des VwGH konnte also von einer Zurechnung des Leasinggut zum Leasingnehmer ausgegangen werden, wenn diesem ein „Recht auf Ausübung einer Kaufoption“ vertraglich zugesichert worden wäre. Die Verwendungszusage allein ist nicht ausreichend. Diese Auffassung wird jedoch in der späteren RSp wieder verworfen. Das Kriterium der Einräumung einer Kaufoption ist deshalb als solches fragwürdig, weil nicht das Optionsrecht selbst ausschlaggebend ist, sondern vielmehr, dass bei einer günstigen Kaufoption damit zu rechnen ist, dass der Leasingnehmer diese in Anspruch nimmt. Dies hat zur Folge, dass das Leasinggut auf Dauer beim Leasingnehmer verbleibt, und nicht mehr in die Gewalt des Leasinggebers zurückfällt. Wie wahrscheinlich dieses Verbleiben beim Leasingnehmer ist, ist laut VwGH nach den „Grundsätzen kaufmännischer Vorsicht“ zu bestimmen, wie bereits im Erkenntnis vom 5.12.1972, 2391/71 erwähnt.<sup>57</sup> Als Auswirkung dieser Rechtsprechung für die Praxis war eine Zurechnung zum Leasinggeber, und die korrelierende Ansetzbarkeit der Leasingraten als Betriebsausgabe leicht zu erwirken. Eine „formlose Bemühenszusage“ wie sie

---

<sup>55</sup> VwGH 17.10.1989, 88/14/0189.

<sup>56</sup> VwGH 17.11.2004, 2004/14/0180.

<sup>57</sup> VwGH 17.10.1989, 88/14/0189.

im Erkenntnis zur Debatte stand, bereitete Umgehungshandlungen den Weg, da eine spätere Erwerbsmöglichkeit des Leasingguts dadurch nicht gesichert war.<sup>58</sup>

Im Erkenntnis vom 21.10.1993, 92/15/0085 bspw wird die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung anhand des Kaufpreises bestimmt. Dem Leasingnehmer wurde ein unwiderrufliches Verkaufsangebot über die geleasten Anlagen und Maschinen gelegt, diese nach Vertragsablauf um einem fixen Preis, welcher ein Sechstel der Gesamtinvestition betrug, zu erwerben. Anhand der im vorigen Erkenntnis festgehaltenen Kriterien führte der VwGH in dieser Sache aus: Der Mieter war nach Ablauf des Mietvertrags nicht berechtigt, die Anlagen und Maschinen weiterhin zu nutzen. Außerdem entsprach der Kaufpreis nicht einem bloßen „Anerkennungskaufpreis“, sondern einem Sechstel der gesamten aufzuwendenden Summe.<sup>59</sup> Dieser Kaufpreis wird am erwarteten Verkehrswert gemessen, statt in seiner absoluten Höhe als Kriterium für die Wahrscheinlichkeit der Angebotsannahme herangezogen zu werden.<sup>60</sup>

Gemäß der Aussage des Mieters kann nicht angenommen werden, dass betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Mietdauer der Anlagen und Maschinen annähernd übereinstimmen. Allein die Möglichkeit zur Annahme des Kaufangebot rechtfertigt nicht die Zurechnung zum Leasingnehmer.<sup>61</sup> Das Kriterium des Spezialleasings, also dass das Leasinggut den Bedürfnissen des Leasingnehmers so weit angepasst wird, dass eine andere Nutzung als durch diesen nicht mehr sinnvoll erscheint, war ebenfalls nicht erfüllt, da es sich um Standardmaschinen handelte. Das letzte Kriterium, welche nur für Teilamortisationsverträge relevant ist, ist nur in solchen Fällen Beachtung zu schenken, bei welchen der Steuerpflichtige eine Umgehung der Zurechnungskriterien versucht, indem er eine in der Grundmietzeit nicht voll ausfinanzierte Investition tätigt. Die Zurechnung zum Leasinggeber scheint daher auch mit Blick auf die vorigen Erkenntnisse als konsequent, und ist leicht zu erwirken. Allein die Bezeichnung einer beabsichtigten Kaufoption als verbindliches Kaufanbot bis zum Ende der Grundmietzeit ergibt eine Zurechnung zum Leasinggeber, da ein langfristig verbindliches Kaufanbot effektiv das Gleiche ist wie eine Optionseinräumung, wozu sich der Leasingnehmer zu jeder Zeit bis zum Ablauf der Grundmietzeit entscheiden kann.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> Papst, Leasing 56.

<sup>59</sup> VwGH 21.10.1993, 92/15/0085.

<sup>60</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 194.

<sup>61</sup> VwGH 21.10.1993, 92/15/0085.

<sup>62</sup> Papst, Leasing 58.

### 5.3.2 Weitere Entwicklung der Rechtsprechung; Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn Nichtausübung der Kaufoption gegen jede Vernunft wäre

Im Vergleich zu den vorangegangenen Erkenntnissen erweiterte der VwGH die Kriterien für die Zurechnung in seiner fortschreitenden Rsp. Während in den älteren Erkenntnissen der Anerkennungspreis für den Kauf des Leasingguts als Kriterium für die Zurechnung des Leasingguts herangezogen wurde, wird im Erkenntnis vom 17.8.1994, 91/15/0083 das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zugerechnet, obwohl der Preis höher als ein bloßer Anerkennungspreis bei der Optionsausübung war.<sup>63</sup> Inhalt des Erkenntnis ist ein Mietvertrag über ein Gemeindezentrum, das auf dem Grundstück der Mieterin (eine Marktgemeinde) errichtet und daraufhin auf unbestimmte Zeit an diesen vermietet wurde. Die mietende Gemeinde verzichtete auf eine Kündigung für 20 Jahren, im Gegenzug wurde ihr eine Kaufoption zum Restbuchwert nach Vertragsablauf eingeräumt. Die Mieterin war verpflichtet, ergänzend zur Miete eine Kautionszahlung zu zahlen, welche unverzinst mit dem Kaufpreis verrechnet werden würde, sollte er die Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit ausüben. Ansonsten wäre die Kautionszahlung zurückzuzahlen. Sie betrug 33,8 % der Investitionskosten, somit insgesamt den Restbuchwert nach Ablauf der Grundmietzeit. Die Mieterin gewährte außerdem der Vermieterin ein Darlehen über 14,5 % der Investitionskosten, welches über die 20 Jahre Grundmietzeit verzinst in monatlichen Annuitäten von der Vermieterin zu tilgen war. Zusätzlich wurden Mietvorauszahlungen und sonstige Vorleistungen in Höhe von weiteren 33,5 % der Investitionskosten getätigt. Strittig war ob der mietenden Gemeinde das Gemeindezentrum bereits seit Fertigstellung des Baus als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen sei, weil erheblich mehr als 50% (inklusive Kautionszahlung) der Herstellungskosten an Vorleistungen durch die Vermieterin erbracht worden sind, das Zentrum auf deren Grundstück erbaut wurde und nach Ende der Grundmietzeit die Option zum Kauf ohne weitere Zuzahlung bestand. Diese würde dazu führen, dass kein Bestandsverhältnis bestand, und somit die Umsatzsteuer in den entrichteten Beträgen nicht als Vorsteuer abzugsfähig war. Sollte dem nicht so sein, so ist das Gemeindezentrum auch nach Fertigstellung dem Leasinggeber zuzurechnen, weil die Vorleistungen nicht von der Gemeinde, sondern von ihren Mietern (zuvor schloss sie mit drei Schulgemeinden Mietverträge über die im Gemeindezentrum befindlichen Sport und Freizeiträume ab) und dem Landesfonds getragen wurde, und somit weniger als 50% (inklusive Kautionszahlung) der Herstellung im Vorhinein geleistet wurden.

---

<sup>63</sup> Papst, Leasing 63.

Das Höchstgericht kam nun zu dem Schluss, dass aufgrund der hohen Vorleistungen, welche in Summe 81,84 % der Herstellungskosten ausmachten, 48,04 % auch bei Vertragsauflösung ohne Rückerstattungsanspruch, eine starke Bindung des Mieters an das Leasinggut (das Gemeindezentrum) angenommen wird. Das Gemeindezentrum wird der Gemeinde (dem Mieter) zugerechnet, da eine andere Nutzung als durch sie bei dieser engen wirtschaftlichen Bindung nicht mehr sinnvoll erscheint, und daher nicht mehr in Betracht gezogen wird.<sup>64</sup> Dadurch wird nicht nur die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung, sondern auch die Wahrscheinlichkeit des Verbleibens des Leasinggutes beim Leasingnehmer von Bedeutung. Dies entspricht der genannten „Grundformel“, da bei einer bloßen Nutzungsüberlassung das Wirtschaftsgut nicht dauerhaft beim Leasingnehmer verbleibt und dadurch keine Zurechnung zum Leasingnehmer vorzunehmen ist.<sup>65</sup>

Erstmals als Voraussetzung für die Zurechnung herangezogen wird die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung im Erkenntnis vom 29.6.1995, 93/15/0107.<sup>66</sup> Der Sachverhalt umfasst einen Leasingvertrag über ein Ordinationsgebäude, welches auf einem Grundstück errichtet wurde und auf unbestimmte Zeit als Tierarztpraxis dienen sollte. Der Mieter verzichtete vertraglich für die 20 Jahre der Grundmietzeit auf eine Kündigung, der Vermieter war jedoch ebenfalls an diesen Vertrag gebunden, sofern sich der Mieter daran halten würde. Die Monatsmiete betrug 0,7654 % der Anschaffungskosten was auf die Grundmietzeit von 20 Jahren 184 % der Anschaffungskosten betrug. Der Mieter erhielt ein Vorkaufsrecht für das Gebäude nach Ablauf der Grundmietzeit zum Restbuchwert, welcher sich aus einer linearen Abschreibung über 50 Jahre errechnete. Eine Kautions in Höhe des Restbuchwerts war vom Mieter zu leisten, welche dann bei Ausübung der Kaufoption verrechnet werden würde, ansonsten nach Vertragsende an ihn zurückzuzahlen war. Alle Erhaltungspflichten und das Risiko der zufälligen Beschädigung oder des Untergangs wurden vom Mieter getragen. Die Frage, ob das Leasinggut dem Leasingnehmer zugerechnet werden könnte und folglich bei diesem eine Anschaffung darstellt, beantwortete der VwGH auf folgende Weise. Wenn die Mietzahlungen bei Optionsausübung auf den zu Vertragsabschluss vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne dass eine Nutzungsentschädigung zu zahlen ist, und die Nichtausnutzung der Option geradezu gegen jede

---

<sup>64</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing, 195.

<sup>65</sup> Papst, Leasing 63.

<sup>66</sup> Prodingner, Zurechnung beim Kautionsleasing, ÖStZ 1995, 474 (474 ff); Quantschnigg, Kautionsleasing auf dem Prüfstand des VwGH, RdW 1996, 29 (29 f); Doralt, VwGH zum Leasing – eine Weichenstellung? RdW 1996, 80 (80 ff); Mayr, Leasing – Zurechnung nach Optionsrecht? RdW 2000, 504 (505 f); Mayr, Gewinnrealisierung (2001) 92 ff.

Vernunft wäre, ist von einer Anschaffung durch den Mieter auszugehen. Im Erkenntnis 29.6.1995, 93/15/0107 ist die Nutzungsdauer, welche der Abschreibung zugrunde liegt 50 Jahre, während die Grundmietzeit mit 20 Jahren nur 40 % der betriebsüblichen Nutzungsdauer ausmacht. Es ist also davon auszugehen, dass das Gebäude selbst nach Ablauf der Grundmietzeit noch Nutzen stiftet, während der Restkaufpreis vergleichsweise gering erscheint. Eine Nichtausnutzung der Kaufoption wäre gegen jede Vernunft, und der VwGH stellte somit die Zurechnung zum Leasingnehmer, dem Mieter fest. Es lässt sich feststellen, dass der Restkaufwert, selbst wenn er gering ist, dennoch mit 60 % der Anschaffungskosten deutlich höher als ein „einer bloßen Anerkennung gleichkommender Kaufpreis“ ist. Dies spräche, der vergangenen Rsp folgend, für eine Zurechnung zum Leasinggeber. Der VwGH hat jedoch, unter Aufgabe der Vorjudikatur wie bspw dem Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0189, die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung nicht allein an der Höhe des Kaufpreises festgemacht, sondern auch andere Faktoren in die Beurteilung einfließen lassen.<sup>67</sup>

Mitte der 1990er Jahre zog der VwGH seine Kriterien etwas enger. Er führte aus, dass Leasingverträge sowohl Elemente aus Kauf als auch aus Bestandsverträgen beinhalten, und somit eine Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand, und eine darauf aufbauende Zuordnung zu einem der beiden Vertragspartner notwendig ist. Eine Anschaffung durch den Mieter ist dann gegeben, wenn die Mietzahlungen bei Ausübung der vertraglich festgelegten Kaufoption auf den (im Vorhinein) festgelegten Kaufpreis angerechnet würden, ohne dass eine Nutzungsentschädigung zu entrichten ist. Wie bereits in vorherigen Erkenntnissen ist auch dann die Anschaffung erfüllt, wenn die Nichtausübung der Kaufoption gegen jede Vernunft ist. Zuletzt ist auch dann von einer Anschaffung auszugehen, wenn die Summe der Mietraten dem üblichen Kaufpreis des Leasingguts entsprechen, und die Mietdauer mind der Nutzungsdauer entspricht. Hingegen sei der Anschaffungstatbestand nicht erfüllt, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeute, dass bloß die Verschaffung der Verfügungsmacht unter Entrichtung eines Entgelts (in Raten) unter Eigentumsvorbehalt verfolgt wird.<sup>68</sup>

Diese Richtungsänderung betreffend die Zurechnungskriterien setzte der VwGH mit dem Erkenntnis vom 17.2.1999, 97/14/0059 fort. Es handelte sich um eine Vereinbarung über einen Sale-and-lease-back-Vertrag über gebrauchte Gaszähler, welche für mindestens weitere 10

---

<sup>67</sup> Brugger, Leasing, 196.

<sup>68</sup> Schachner, Zurechnung von Leasinggütern bei Finanzierungsleasing im Spannungsfeld zwischen Verwaltungspraxis und Rsp, taxlex 2007, 299 (302).

Jahre in niederländischen Haushalten installiert waren.<sup>69</sup> Die Gaszähler wurden vom niederländischen Energieversorgungsunternehmen (Leasingnehmer) an eine andere niederländische Gesellschaft verkauft, welche dann am selben Tag von dieser an den Leasinggeber weiterverkauft wurde. Ebenfalls dasselbe Datum trägt der daraufhin abgeschlossene Leasingvertrag über die Gaszähler, welcher mit der Vereinbarung über halbjährige Leasingraten und unkündbarer Grundmietzeit von fünf Jahren abgeschlossen wurde. Die Erhaltungspflichten, wie Instandhaltung und Wartung der Gaszähler trug der Leasingnehmer, genau wie das Risiko des zufälligen Untergangs oder der Beschädigung. Außerdem wurde ein Optionsvertrag abgeschlossen, in welchem dem Leasingnehmer unwiderruflich alle Gaszähler nach Vertragsende zum Verkauf angeboten wurden. Der Preis betrug 72,7 Mio ATS, was gemäß der belangten Behörde dem voraussichtlichen Verkehrswert der Gaszähler nach Ablauf der Grundmietzeit entsprach. Ob der Leasingnehmer für einen Wertverfall ebenfalls aufkommen musste, ging aus dem Leasingvertrag nicht hervor. Die Leasingraten betrugen halbjährlich 10,2 Mio ATS, somit ist der Kaufpreis von 72,7 Mio ATS mehr als ein bloßer Anerkennungspreis. Trotzdem kam der VwGH zu dem Schluss, dass die Gaszähler dem Leasingnehmer zuzurechnen waren, da die Ausübung der Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit die einzig vernünftige wirtschaftliche Vorgehensweise darstellte. Es sei daher mit hoher Wahrscheinlichkeit mit der Ausübung der Option zu rechnen gewesen, auch aus dem Grund, dass die Gaszähler in den 91.472 Haushalten erst abmontiert werden müssten um sie anderweitig zu Nutzen. Eine Nichtausübung der Option wäre gegen jede Vernunft, da eine anderweitige Verwendung der Gaszähler für den Leasinggeber nicht sinnvoll wäre. Die belangte Behörde durfte also davon ausgehen, dass ein wirtschaftlich vernünftig handelnder Leasingnehmer die Kaufoption in Anspruch nehmen würde.<sup>70</sup> Das Ergebnis war die Zurechnung zum Leasingnehmer, welche der Richtung der jüngsten Rsp des VwGH entsprach. Ähnlich entschied das Gericht bei dem Erkenntnis vom 17.11.2004, 2000/14/0180, wo ebenfalls ein Sale-and-lease-back-Vertrag über 4.000, in Privathaushalten installierte, Stromzähler behandelt wurde. Wegen derselben Argumente zur Optionsausübung als einzig vernünftige und wirtschaftlich sinnvolle Handlung nach Ablauf der Grundmietzeit wurde ebenfalls die Zurechnung zum Leasingnehmer festgestellt.<sup>71</sup>

Ein weiteres Ergebnis ähnlichen Inhalts ergibt sich im Erkenntnis vom 25.1.2006, 2006/14/0002. Darin behandelte der VwGH Leasingverträge über Wohngebäude,

---

<sup>69</sup> *Prodinger*, SWK 2000, 635.

<sup>70</sup> VwGH 17.2.1999, 97/14/0059.

<sup>71</sup> *Ressler*, VwGH: Sale and Lease back oder Darlehensgewährung? GeS 2005, 217.

welche als Superädifikate auf den Liegenschaften des Leasingnehmers nach dessen Vorstellungen errichtet wurden. Der Leasingnehmer unterlag einem Kündigungsverbot über die übliche Laufzeit von 20 Jahren. Nach Ablauf der Grundmietzeit stand ihm eine Kaufoption zum Restwert nach Abschreibung von jährlich 2% vertraglich zu, eine Kautions in Höhe des Restwerts (insgesamt 60% - 76% der Investitionskosten) war jährlich zu entrichten, welche jedoch bei Ausübung der Option mit dem Preis verrechnet werden würde (ansonsten unverzinst an den Leasingnehmer zurückzuzahlen wäre). Das Leasingentgelt betrug jährlich zwischen 8% und 11% der Investitionskosten. Der Leasingnehmer trug außerdem die Gefahr des zufälligen Untergangs, partizipierte an Wertsteigerungen und deckte über die Vertragsdauer die gesamten Kosten inkl Gewinnanteil ab. Aufgrund der Summe dieser Vertragsbestandteile kam der VwGH zu dem Schluss, dass eine Nichtausübung der vereinbarten Kaufoption gegen jede Vernunft wäre, wodurch die Zurechnung zum Leasingnehmer gerechtfertigt war.<sup>72</sup> Den Leasingnehmer von Anfang an als wirtschaftlichen Eigentümer zu qualifizieren sei nach gängiger Leasingpraxis aufgrund der sehr hohen Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Kaufoption korrekt. Nicht wesentlich sei die Art der Ermittlung des Verkehrswerts nach Ablauf der Grundmietzeit, selbst wenn also der Verkehrswert des Gebäudes dem vereinbarten Optionspreis entspricht, würden die anderen Umstände für eine Ausübung der Optionsausübung sprechen.<sup>73</sup>

Auch im Erkenntnis vom 17.4.2008, 2005/15/0086 bestätigte der VwGH die Zurechnung des Leasingguts zum Leasingnehmer, jedoch nicht aufgrund einer Kaufoption, sondern aufgrund eines Andienungsrechts zugunsten des Leasinggebers. Erneut wird hervorgehoben, dass nicht auf die vertragliche Ausgestaltung, sondern auf das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt wird. Obwohl nämlich im Vertrag nicht die Kaufoption zu einem wirtschaftlich nicht bedeutenden Preis schriftlich vereinbart wurde, ist die Zurechnung zum Leasingnehmer dadurch zu rechtfertigen, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise vom Eigentum des Leasingnehmers von Beginn an auszugehen war. Der Anschaffungstatbestand war erfüllt, es handelte sich nicht, wie von der Beschwerdeführerin vertreten, um einen Gebrauchstatbestand.<sup>74</sup>

Diese Rechtsmeinung des VwGH wurde im Erkenntnis vom 19.3.2008, 2006/15/0023 bestätigt. Trotz Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung betreffend der Kaufoption, wurde die

---

<sup>72</sup> VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002.

<sup>73</sup> Brugger in *Podoschek* (Hrsg), Leasing, 198.

<sup>74</sup> VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086.

Zurechnung zum Leasingnehmer aufgrund des Gesamtbildes der wirtschaftlichen Verhältnisse erwogen.<sup>75</sup>

### 5.3.3 Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn dieser das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung hat

Nebst der Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung ist auch das Risiko der Wertminderung oder die Chance auf Wertsteigerung ein entscheidendes Argument für den VwGH, welches für die Zurechnung zum Leasingnehmer spricht. Bei genauerer Betrachtung wird jedoch ersichtlich, dass sich die beiden Kriterien nicht voneinander unterscheiden. Bei vorherigem Kriterium, der Ausübung der Kaufoption ist ausschlaggebend, dass bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass das Leasinggut dauerhaft beim Leasingnehmer verbleibt, und der Leasinggeber somit nicht mehr von dessen Schicksal tangiert wird. Der Leasingnehmer erlangt mit Übergang der faktischen Verfügungsmacht wirtschaftliches Eigentum da ausschließlich er ab diesem Zeitpunkt Chancen und Risiken trägt. Die Rechtsposition des Leasinggebers fällt nicht mehr ins Gewicht. Vom VwGH wird das Chancen-Risiken Kriterium erstmals im bereits erwähnten Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0189 ins Treffen geführt. Dieser nannte den Übergang von Gefahr und Haftung auf den Leasingnehmer, und damit die volle Verantwortlichkeit für eine volle oder teilweise Unbenutzbarkeit, den Untergang, die Beschädigung oder den vorzeitigen Verschleiß als für das Eigentum des Leasingnehmers sprechendes Indiz.<sup>76</sup> Dieses allein reichte jedoch noch nicht aus, nicht alleine, weil es sich um keinen Teilamortisationsvertrag handelte, sondern es bedurfte der Erfüllung weiterer Kriterien, wie unter Kapitel 4.3.1 bereits angeführt.

Erst im Erkenntnis vom 28.5.2002, 99/14/0109 war das Chancen-Risiken Kriterium erstmals entscheidungserheblich. Der Übergang der Gefahr ist wiederum als Indiz für den Eigentumsübergang zu Vertragsabschluss auf den Leasingnehmer erwähnt. Wie im Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0189 über Teilamortisationsverträge ausgesprochen:

"Der Leasingnehmer ersetzt dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes nicht zur Gänze, hat aber den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos zu halten. ... Bei den (Teilamortisationsverträgen) kommt es nun ausnahmsweise dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75 % hieran) zugesichert ist, oder

---

<sup>75</sup> VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023.

<sup>76</sup> VwGH 17.10.1989, 88/14/0189.

betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen".

Damit rechtfertigt der VwGH die Zurechnung des Wirtschaftsguts dem Leasingnehmer bei jenen Teilamortisationsverträgen, bei welchen diesem sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance auf eine Wertsteigerung zukommt. Das wirtschaftliche Eigentum hat also der Leasingnehmer inne. Obwohl in genanntem Erkenntnis die Beschwerdeführerin, als Leasinggeberin, einbrachte, selbst das Risiko des Ausfalls von Mietzahlungen (das Leasinggut war ein Tennisklub) zu tragen, falls das Leasinggut während der Grundmietzeit unbrauchbar oder nur teilweise brauchbar werde, kann dem der Vertragsinhalt des Leasingvertrags entgegengehalten werden. Dieser besagt, dass das Leasinggut versichert zu halten ist, und der vom Versicherer im Versicherungsfall erlangte Ersatz für die Beseitigung der Schäden verwendet werden muss. Der Schaden, welcher über die Versicherungsvergütung hinausgeht, muss außerdem vom Leasingnehmer getragen werden. Aus diesen Gründen fällt das Risiko des Leasinggebers nicht ins Gewicht. Die Voraussetzungen für das wirtschaftliche Eigentum des Leasingnehmers sind erfüllt.<sup>77</sup>

#### 5.3.4 Fazit zur Rechtsprechung des VwGH

Die Rechtsprechung spielt die entscheidende Rolle in vielen das Leasing betreffende Zurechnungsfragen, da es an der gesetzlichen Regelung fehlt. Abgesehen von § 24 Abs 1 lit d BAO iVm § 21 BAO, welche nur Anhaltspunkte bieten, lassen Zurechnungsfragen meist großen Interpretationsspielraum.<sup>78</sup>

Ausschlaggebend für die Zurechnung, und somit die Abgrenzung zwischen Ratenkauf mit Eigentumsvorbehalt und Miete, sind die wahren Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, während die Entwicklungen nach Vertragsabschluss nicht in die Entscheidung einfließen.<sup>79</sup> Es ist also die Zeitsicht des Abschlusses der Leasingverträge relevant, wie bspw im Erkenntnis vom 17.11.2004, 2000/14/0180 darauf hingewiesen wird, dass es nicht auf die tatsächliche Ausübung der Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit ankommt.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> VwGH 28.5.2002, 99/14/0109.

<sup>78</sup> Papst, Leasing 93.

<sup>79</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 203.

<sup>80</sup> Schachner, taxlex 2007, 302.

Außerdem ist gemäß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den Einzelfall abzustellen, und die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse zu betrachten, anstelle der äußeren Erscheinungsform. Nicht nur muss der Leasingnehmer die faktische Verfügungsmacht über das Leasinggut innehaben, sondern die verbleibende Rechtsposition als zivilrechtlicher Eigentümer des Leasinggebers darf nicht ins Gewicht fallen. Das bedeutet, dass er von dem weiteren Schicksal des Leasingguts nicht mehr berührt werden darf. Die endgültige Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts des Leasingguts an den Leasingnehmer, vom VwGH gemäß dem Erkenntnis vom 26.1.2006, 2006/14/0002 festgehalten, ist dann erfüllt, wenn die Nutzung des Leasingguts eine Nutzung durch den Leasinggeber nach Ablauf der Grundmietzeit wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll erscheinen lässt.

Schlussendlich können die durch die Rechtsprechung des Höchstgerichts anhand der angeführten richtungsweisenden Erkenntnisse entwickelten Kriterien für die Zurechnung zum Leasingnehmer wie folgt zusammengefasst werden:

Die Grundmietzeit und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasingguts stimmen annähernd überein. Aufgrund der Abnutzung des Leasingguts, und der dadurch bedingten reduzierten wirtschaftlichen Nutzungs- oder Verwertungsmöglichkeit nach Ablauf der Grundmietzeit kommt es jedoch nicht auf Vereinbarungen zum weiteren Schicksal des Wirtschaftsguts nach Ablauf der Grundmietzeit an.

Es ist mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten, dass das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit dauerhaft beim Leasingnehmer verbleibt. Dies kann durch Ausübung einer Kaufoption durch den Leasingnehmer, eines Andienungsrechts durch den Leasinggeber oder einer Verlängerung der Mietdauer ausgelöst werden. Ob der Ausübungspreis unter dem erwarteten Verkehrswert des Leasingguts nach Ablauf der vertraglichen Grundmietzeit liegt ist dabei nicht allein ausschlaggebend. Folgende Indizien sprechen dafür, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit mit der Ausübung der Kaufoption zu rechnen ist, selbst wenn der Optionspreis dem erwarteten Verkehrswert entspricht:

- Es wurden hohe Vorleistungen und Kautionszahlungen vom Leasingnehmer geleistet.
- Das Leasinggut ist für die Betriebsausübung unablässig.
- Das Leasinggut wird vom Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit benötigt, außerdem ist eine andere Verwertung mit hohem Aufwand verbunden.

- Das Leasinggut, ein Wohnhaus, wurde ausschließlich nach den Vorstellungen des Leasingnehmers auf dessen Grund und Boden errichtet.

Auch die Anpassung des Leasingguts an die individuellen Vorstellungen und Bedürfnisse des Leasingnehmers können bedingen, dass eine andere Nutzung als durch den Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit wirtschaftlich nicht sinnvoll erscheinen (Spezialleasing). Der dauerhafte Verbleib des Leasingguts beim Leasingnehmer muss zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden.

Dem Leasingnehmer kommen die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung zu. Erforderlich ist das Tragen der Wertminderung zur Gänze, und der Beteiligung an der Wertsteigerung mit zumindest 75%. Beispielsweise wird bei Teilamortisationsverträgen eine Zurechnung zum Leasingnehmer dann angenommen, wenn dieser den Leasinggeber bei absoluter oder teilweiser Unverwertbarkeit des Wirtschaftsgutes schadlos halten muss, und ihm einen Rechtsanspruch auf mind 75% eines möglichen Verwertungserlöses zugesichert hat. Folglich ist bei einer Partizipation des Leasinggebers an einer Wertsteigerung iHv mind 25% mit einer Zurechnung zum Leasinggeber zu rechnen.

Wie bei den bereits genannten Punkten ist von völlig atypischen Geschäftsverläufen abzusehen, da die Zurechnung im Vorhinein zu bestimmen ist. Wahrscheinlichkeitsüberlegungen sind aus diesem Grund auch bei Zurechnung von Chancen und Risiken zu treffen.<sup>81</sup>

Aus der Rechtsprechung des VwGH lässt sich eine eindeutige Tendenz herauslesen. Zu Beginn erforderte eine Zurechnung zum Leasingnehmers für den VwGH einen Rechtsanspruch aus einer möglichen Kaufoption, reine Bemühungszusagen wurden hingegen als nicht ausreichend angesehen. Mittlerweile reicht es für den VwGH jedoch aus, wenn nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bei der Interpretation des Leasingvertrags davon auszugehen ist, dass der Leasingnehmer die Nutzungsmöglichkeit des Leasingguts dauernd gesichert hat. Die Sicherungsmethode selbst ist hintergründig. Durch die Rechtsprechung des VwGH gewinnen in der Praxis auch branchenübliche Aufgriffsrechte an Bedeutung. Daraus ergibt sich, dass selbst wenn kein Optionsrecht vereinbart wurde, dieses bei gewissen Gegebenheiten vom VwGH angenommen wird.<sup>82</sup> In dem Erkenntnis vom 22.11.2001, 98/15/0198 wird nämlich das Aufgriffsrecht, welches der Leasingnehmer als Wirtschaftsgut erworben hat, mit der Differenz zwischen Eurotaxwert des Leasingguts (Pkw) zum Zeitpunkt des Ablaufes des Leasingvertrags

---

<sup>81</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 204.

<sup>82</sup> Papst, Leasing 94.

und dem Kaufpreis dessen angesetzt, und auf den Beginn des Leasingvertrags abgezinst. Bei einer Vertragsdauer von 36 Monaten, besteht die Leasingrate somit aus 1/36 des abgezinsten Wertes des Aufgriffsrechts sowie der Mietrate. Ersterer ist Teil der Anschaffungskosten, und damit zu aktivieren. Der Teil der Leasingrate der auf das Mietentgelt entfällt, sei als Betriebsausgabe anzuerkennen.<sup>83</sup> Da es hier, trotz fehlender Schriftlichkeit dessen zu einer Aktivierung des Optionsrechts im Sinne eines Aufgriffsrechts kommt, wäre es aus Kosten-Nutzen-Überlegungen gegen jede Vernunft des Leasingnehmers, nach Ablauf der Vertragsdauer die Option nicht wahrzunehmen. Die Zurechnung zum Leasingnehmer ist gerechtfertigt.<sup>84</sup> Es lässt sich also feststellen, dass selbst wenn keine vertragliche Grundlage dafür besteht, eine branchenübliche Überlassung zu beachten ist.<sup>85</sup>

Ausreichend ist auch, dass die Wahrscheinlichkeit für den Verbleib des Leasingguts beim Leasingnehmer höher ist als Wahrscheinlichkeit für die Rückführung zum Leasinggeber. In diesem Fall überwiegen nämlich die Merkmale eines Anschaffungsgeschäfts der einer bloßen Nutzungsüberlassung. Diese systematische Abgrenzung ist, wie bereits weiter oben erwähnt, ausschlaggebend für die Bestimmung, ob es sich um echte Vermietung oder einen Ratenkauf handelt. Eine Zurechnung zum Leasingnehmer bei Überwiegen der Anschaffungsmerkmale findet gem dem Erkenntnis vom 25.5.2002, 99/14/0109 selbst dann statt, wenn der Ausübungspreis dem kalkulatorischen Restbuchwert entspricht. Dies zeigt, dass es nicht auf die absolute Wahrscheinlichkeit der Ausübung des Optionsrechts, sondern auf eine höhere Wahrscheinlichkeit als die der Nichtausübung ankommt.<sup>86</sup> Wenn damit gerechnet werden kann, wird bereits eine Zurechnung zum Leasingnehmer angenommen, selbst wenn die Optionsausübung nicht „mit Sicherheit“ eintritt. Dieser Logik folgend kommt es auch dann zur Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn der Leasinggeber das Leasingobjekt noch vor Ablauf der vertraglich festgelegten Mietdauer an einen Dritten veräußert. Es handelt sich hierbei nämlich nur um eine bloße Auswechslung der Vertragspartner, der wirtschaftliche Zweck der vertraglichen Verbindung bleibt derselbe.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> VwGH 22.11.2001, 98/15/0198.

<sup>84</sup> Papst, Leasing 78.

<sup>85</sup> Papst, Leasing 94.

<sup>86</sup> VwGH 28.5.2002, 99/14/0109.

<sup>87</sup> Papst, Leasing 91.

Ein Effekt dieser Richtungsänderung der VwGH Rechtsprechung ist die Einschränkung der vorzeitigen Abschreibung. Zwar werden Umgehungsmöglichkeiten im Vergleich zur regulären AfA nach §§ 7f EStG reduziert, jedoch muss diese Einschränkung auch kritisch betrachtet werden. Bei welcher Wahrscheinlichkeit für den dauerhaften Verbleib des Leasingguts beim Leasingnehmer nun eine Zurechnung zu diesem rechtfertigt, unterliegt einer schwierigen Beurteilung. Als sicher anzunehmen ist nur, dass beim Finanzierungsleasing die Zurechnung zum Leasinggeber nie bereits im Vorhinein gegeben ist, unabhängig von der Vertragsgestaltung. Dem Leasingnehmer wird bereits dann das Leasinggut zugerechnet, wenn die Nichtausübung einer Kaufoption (welche nicht vertraglich festgehalten sein muss) gegen jede Vernunft wäre. Eine Zurechnung zum Leasinggeber kann dann im Gegenzug bei Unvernünftigkeit der Nichtausübung nur mehr dann erwirkt werden, wenn durch einen eindeutigen Verzicht des Leasingnehmers auf die Kaufoption dessen Wille nach Absicht klargestellt wird, diese Unvernünftigkeit tatsächlich zu wollen.<sup>88</sup>

Zur Zusammenfassung der Rechtsprechung ist das Erkenntnis vom 22.11.2001, 98/15/0198 erneut zu nennen. Obwohl es sich in der weiteren Rechtsprechung und den darauffolgenden Urteilen nicht bestätigt hat,<sup>89</sup> hätte das Erkenntnis einen Ausgangspunkt zur abschließenden Beantwortung der Zurechnungsfrage bei Leasingverträgen liefern können. Wie oben genauer beschrieben, war das branchenübliche Aufgriffsrecht als Teil der Leasingrate zu aktivieren, während der Rest einem Mietentgelt entsprach, und daher als Betriebsausgabe anzusetzen war.<sup>90</sup> Nach dieser Logik wäre die Beurteilung der Zurechnung obsolet, da der Leasingnehmer immer nur den Teil der Leasingrate als Betriebsausgabe ansetzen könnte, welcher bei einem herkömmlichen Mietverhältnis entsteht. Der diesen Betrag übersteigende Anteil der Leasingrate wäre als Anschaffungskosten des Options-/ Aufgriffsrecht zu aktivieren. Bei Ausübung der Option könnten sodann die aktivierten Anschaffungskosten dem Leasingobjekt auf diesen angerechnet werden, und Erhöhen somit dessen Wert vom Ausübungspreis auf den Verkehrswert. Dieser Betrag (Ausübungswert und zusätzlicher Wert des Aufgriffsrecht) wird in Folge als (höherer) Buchwert angesetzt, von welchem in Folge die AfA berechnet wird. Der Effekt der vorzeitigen Abschreibung entfällt nach diesem Szenario zur Gänze.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142.

<sup>89</sup> VwGH 28.5.2002, 99/15/0109; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142.

<sup>90</sup> VwGH 22.11.2001, 98/15/0198.

<sup>91</sup> *Papst, Leasing* 97.

## 5.4 Zurechnung nach den Grundsätzen der EStR 2000

Neben der Rechtsprechung des VwGH entwickelten sich auch in der Verwaltungspraxis eigene Kriterien zur Zurechnung von Leasinggütern. Diese werden in den EStR 2000 im Abschnitt 2.5 behandelt. Ausschlaggebend für die Zurechnung ist, ob die Überlassung des Leasingguts an den Leasingnehmer gleich einer „echten“ Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu qualifizieren ist, oder ob es sich bei der Überlassung um einen (Raten-) Kauf handelt. Wiederum wird darauf abgestellt wer das wirtschaftliche Eigentum gem § 24 Abs 1 BAO innehat. Verträge werden einer wirtschaftlichen Betrachtung unterzogen, wobei grundsätzlich das Leasinggut dem Leasinggeber zugerechnet wird. In welchen Fällen es zur Ausnahme dieser Grundregel kommt, wird in diesem Kapitel genauer beleuchtet.<sup>92</sup>

Gem den EStR 2000 gibt es für die verschiedenen Ausformungen von Leasingverträgen eigene Zurechnungskriterien. Aus diesem Grund ist es sinnvoll, die Zurechnungskriterien nach den einzelnen Vertragstypen zu trennen.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> EStR 2000, Rz 136.

<sup>93</sup> *Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer*, Leasing 209.

### 5.4.1 Vollamortisationsverträge

Vollamortisationsverträge, auch Full-pay-out-Leasing genannt, bezeichnet Leasingverträge bei welchen der Leasingnehmer während der Grundmietzeit für die gesamten Investitionskosten und einen Gewinn des Leasinggebers aufkommen muss.<sup>94</sup>

Grundsätzlich beschreibt folgender Entscheidungsbaum die Vorgehensweise der Zurechnungsbestimmung:

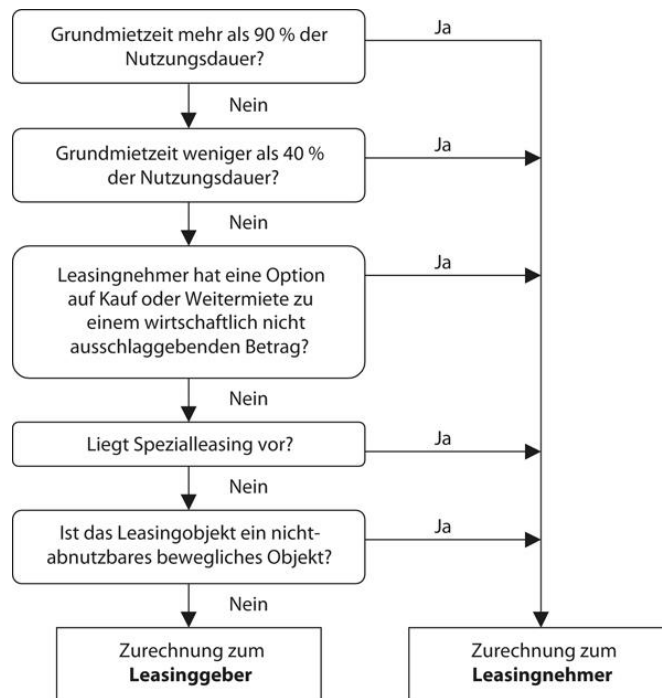


Abb.2: Zurechnung beim Vollamortisationsvertrag<sup>95</sup>

Dem Leasingnehmer ist das Leasinggut nur in bestimmten Fällen zuzurechnen.

- Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein. Davon ist auszugehen, wenn die Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.
- Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer
- Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mind 40% und max 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein Optionsrecht, das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit, um einen wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Betrag zu erwerben oder den Vertrag zu verlängern.

<sup>94</sup> Schachner, taxlex 2007, 299.

<sup>95</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 212.

- Das Leasinggut ist so weit auf die persönlichen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten, dass eine Verwendung durch jemand anderen als diesen nach Ablauf der Grundmietzeit wirtschaftliche nicht sinnvoll erscheint (Spezialleasing). Die Verwendung kann aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nur noch durch den Leasingnehmer sinnvoll sein.<sup>96</sup>

Die erste Zurechnungsregel kann darauf zurückgeführt werden, dass der Leasingnehmer das Leasinggut fast während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (über 90%) benutzen kann, und folglich den Leasinggeber von einer alternativen Nutzung ausschließen kann. Obwohl der Leasinggeber das Leasinggut nach Ablauf der Vertragsdauer zurück erhält, wirtschaftlich gesehen weißt dieses jedoch keine weiteren Nutzungsmöglichkeiten auf, da die Nutzungsdauer bereits zum Großteil verstrichen ist.<sup>97</sup> Gemessen an den allgemeinen Kriterien des VwGH, nämlich den positiven Befugnisse und negativen Rechten ist bei einer Grundmietzeit von mind 90% der betrieblichen Nutzungsdauer nachvollziehbar, dass der Leasinggeber von der weiteren Verfügung über das Leasinggut fast gänzlich ausgeschlossen wird.<sup>98</sup> Dem Leasingnehmer kommt gemessen an der Nutzungsdauer (beinahe) der gesamte Wert des Leasingguts zu, sodass am Ende der Nutzungsdauer der Herausgabeanspruch des Leasinggebers kaum mehr von Bedeutung ist. Vergleichsweise dazu bestimmt der VwGH eine Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn die Grundmietzeit und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer „annähernd übereinstimmen“. Er folgt somit derselben Logik, ohne jedoch an der starren 90% Grenze festzuhalten.<sup>99</sup>

Die Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich gem EStR 2000 Rz 139 nach den wirtschaftlichen Verhältnissen beim Leasingnehmer. Es wird auf §§7 und 8 EStG abgestellt, wobei zB für Kraftfahrzeuge eine 8-jährige Nutzungsdauer Anwendung findet. Bei Korrekturen der Nutzungsdauern, bspw durch Prüfung der Abgabenbehörden, so ist für die Bestimmung der Leasingguts Zurechnung auf die ursprüngliche Nutzungsdauer abzustellen, es sei denn es handelte sich um eine willkürliche Nutzungsdauer.<sup>100</sup> Wird ein Wirtschaftsgut verleast, welches bereits zuvor in Verwendung war, so kommt es auf das Verhältnis von Grundmietzeit und

---

<sup>96</sup> Papst, Leasing 38.

<sup>97</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzler, Leasing 212.

<sup>98</sup> Papst, Leasing 39.

<sup>99</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 207.

<sup>100</sup> EStR 2000 Rz 139.

Restnutzungsdauer an. Sollten sich jedoch für die Nutzungsdauer maßgebliche Verhältnisse ändern, so ist die Nutzungsdauer neu anzusetzen.<sup>101</sup>

Die zweite Zurechnungsregel ist anders aufgebaut. Da bei Vollamortisationsverträgen dem Leasingnehmer die vollen Anschaffungskosten sowie Finanzierungskosten und Gewinnspanne ersetzt werden, ist bei einer Grundmietzeit von max 40% der betrieblichen Nutzungsdauer die einzig wirtschaftlich vernünftige Vorgangsweise des Leasingnehmers, das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit weiter zu nutzen.<sup>102</sup>

Der Leasingnehmer zahlt einen relativ hohen Betrag an Leasingraten an den Leasinggeber, während die Überlassung im Vergleich zur Nutzungsdauer sehr gering ist. Nun würde kein wirtschaftlich vernünftiger Geschäftsmann diese Vereinbarung eingehen, ohne durch eine, mit dem Leasinggeber vereinbarte, Nutzung nach Ablauf der vertraglichen Grundmietzeit, abgesichert zu sein. Dadurch ist wiederum der Leasinggeber auf Dauer von der Nutzung des Leasingguts ausgeschlossen, und es kommt zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer.<sup>103</sup> Theoretisch stehen dem Leasinggeber noch 60% der Nutzungsmöglichkeit gemessen an der Nutzungsdauer zu, die Zurechnung wird jedoch durch die angenommenen Nebenabreden des Leasingnehmers mit dem Leasinggeber begründet. Es wird vermutet, dass der Leasingnehmer sich mittels Vereinbarung eine, über die vertraglich vereinbarte Leasingzeit hinausgehende, eigentümerartige Stellung gesichert hat.<sup>104</sup>

Vergleichsweise dazu gibt das Ausgangsjudikat des VwGH vom 5.12.1972, 2391/71 eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. Es ist auf das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Während im Erkenntnis vom 5.12.1972, 2391/71 eine Grundmietzeit von 50% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht automatisch den Leasingnehmer zum wirtschaftlichen Eigentümer des Leasingguts macht, müssen auch auf die sonstigen Umstände berücksichtigt werden. Es kommt also auf die Höhe der Wahrscheinlichkeit an, welche anhand der sonstigen Umstände ermittelt wird, mit welcher das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit beim Leasingnehmer verbleibt. In der VwGH Rsp ist wie bei der ersten Zurechnungsregel nach den EStR 2000 nicht die fixe 40% Grenze anzuwenden.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 207.

<sup>102</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 213.

<sup>103</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 208.

<sup>104</sup> Papst, Leasing 39.

<sup>105</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 208.

Während der Hintergrund konsequent und logisch erscheint, stellt sich die Frage: wieso genau 40%? Offensichtlich ist es bei 50% Grundmietzeit gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wirtschaftlich vernünftig eine Optionsvereinbarung festzulegen. Grundsätzlich ist die Finanzierung der Anschaffungskosten und eines Gewinns für den Leasinggeber innerhalb einer sehr kurzen Mietzeit im Vergleich zur Nutzungsdauer bedeutender. Dass die Grenze der wirtschaftlichen Vernunft, so einen Vertrag einzugehen, genau bei 40% der Mietdauer von der Nutzungsdauer liegt, dürfte eine Verallgemeinerung sein, welche jedoch unter Umständen gerechtfertigt ist.<sup>106</sup>

Bei der dritten Zurechnungsvoraussetzung handelt es sich um eine Mischform der beiden bereits genannten. Bei einer Grundmietzeit von mind 40% und max 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer muss dem Leasingnehmer nach Vertragsablauf ein Optionsrecht zustehen, das Leasinggut gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden/nicht angemessenen Betrag zu kaufen, oder den Leasingvertrag zu verlängern. Genau weil dem Leasingnehmer nicht die vollkommene Nutzungsmöglichkeit am Wirtschaftsgut zusteht, und so der Herausgabeanspruch des Leasinggebers keine Bedeutung mehr hat, und die Grundmietzeit im Vergleich zur betrieblichen Nutzungsmöglichkeit eben nicht so gering ist, dass es wirtschaftlich unvernünftig wäre das Leasinggut nach Ablauf der Mietzeit nicht weiter zu nutzen, braucht es ein weiteres Kriterium, um das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen. Der Leasinggeber muss dem Leasingnehmer ein Optionsrecht einräumen, das Leasinggut nach Ablauf der Vertragsdauer um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden (Vertragsabschlüsse vor dem 31.4.2007), später um einen nicht wirtschaftlich angemessenen (Vertragsabschlüsse nach dem 1.5.2007) Betrag zu erwerben. Wenn von einem wirtschaftlich vernünftigen Leasingnehmer ausgegangen wird, ist anzunehmen, dass dieser das Wirtschaftsgut weiter least oder ankauft, was wiederum zu einem dauerhaften Verbleiben des Leasinggutes beim Leasingnehmer und dadurch bedingten Ausschluss der Nutzungsmöglichkeit durch den Leasinggeber führt. Konsequenterweise kommt es als Ergebnis diesen Szenarios zur Zurechnung zum Leasingnehmer.<sup>107</sup> Eine wirtschaftlich denkende Person übt jedenfalls eine Kaufoption aus, die es ihr ermöglicht das Leasinggut zu einem deutlich geringeren Wert als dem Verkehrswert zu erwerben. Dadurch sind die allgemeinen Kriterien, die positiven und negativen Befugnisse des Eigentumsrechtes

---

<sup>106</sup> Papst, Leasing 40.

<sup>107</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 214.

faktisch während der gesamten Leasingdauer, und darüber hinaus, beim Leasingnehmer gelegen.<sup>108</sup>

Das Optionsrecht muss einer „vertraglichen Vereinbarung“ unterliegen, nicht von Bedeutung ist jedoch ob Inhalt des Leasingvertrags ist, oder ob es schriftlich oder mündlich außerhalb des Vertrages vereinbart wurde.<sup>109</sup> Entgegen der Wertung des VwGH ist es allerdings gem den EStR 2000 nicht ausreichend, dass es nach Ablauf der Grundmietzeit tatsächlich zu einer Verlängerung des Leasingverhältnisses oder einem Ankauf des Leasinggutes kommt, dieses sogenannte „branchenübliche Verhalten“ allein bewirkt nicht die Zurechnung zum Leasingnehmer.<sup>110</sup> Die Voraussetzung, dass nur ein vertraglich vereinbartes Optionsrecht zur Zurechnung zum Leasingnehmer führt, ist einem Wartungserlass der EStR 2000 geschuldet. Außerdem wurde die EStR 2000 Rz 137 um folgenden Satz erweitert: „Da bei Vorliegen eines solchen Optionsrechts das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, hat bei diesem eine Aktivierung des Optionsrechts zu unterbleiben.“ Das macht deshalb Sinn, da ja bereits das Leasinggut im Zeitpunkt der Anschaffung aktiviert wird.<sup>111</sup>

Gemäß den EStR 2000 Rz 3223 sind alle Vertragsabschlüsse bis 30.4.2007 an den Begriff „wirtschaftlich nicht ausschlaggebendes Entgelt“<sup>112</sup> gebunden, während Vertragsabschlüsse nach dem 1.5.2007 mit einem „nicht angemessenen Entgelt“<sup>113</sup> als Optionspreis abgeschlossen werden sollen. Gemäß der Rz 3224 ist ein Betrag wirtschaftlich angemessen, wenn er zumindest den voraussichtlichen Verkehrswert zum Ende der Grundmietzeit erreicht. Der Verkehrswert eines Leasinggutes ist vom steuerlichen Buchwert am Ende der Grundmietzeit unter Außerachtlassung von Übertragungen gem § 12 EStG und unter Ansatz von Halbjahres- und Ganzjahres-AfA, mit einem Abschlag von 20% zu berechnen. Mittels Gutachten ist ein niedriger Verkehrswert feststellbar, Fahrzeuge dürfen durch Heranziehen der Eurotax Liste bewertet werden. Wirtschaftlich angemessen ist ein Betrag, wenn er zumindest dem Verkehrswert zum Ende der Grundmietzeit entspricht. Die Berechnung des Verkehrswertes erfolgt auch nach dem 1.5.2007 gleich.<sup>114</sup>

---

<sup>108</sup> Papst, Leasing 41.

<sup>109</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 209.

<sup>110</sup> Prodinge, Kaufoption beim Vollamortisationsleasing-Änderung der EStR, SWK 16/2005, 527.

<sup>111</sup> Papst, Leasing 42.

<sup>112</sup> EStR 2000 Rz 3224.

<sup>113</sup> EStR 2000 Rz 3224.

<sup>114</sup> EStR 2000 Rz 3224.

Während die VwGH Rsp neben dem günstigen Ausübungspreis auch auf die sonstigen Umstände Rücksicht nimmt, deckt sich diese Vorgangsweise nicht mit der der EStR 2000. Die EStR 2000 beurteilen die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung ausschließlich nach dem Verhältnis des Ausübungspreises zum voraussichtlichen Verkehrswert nach Ende der Grundmietzeit. Außerdem ist es laut VwGH nicht erforderlich, dass die Kaufoption im Vorhinein tatsächlich vereinbart wurde.<sup>115</sup> Bereits eine Verwendungszusage eines beherrschenden Gesellschafters,<sup>116</sup> oder die erhöhte Wahrscheinlichkeit der Ausübung eines Andienungsrechts sprechen gem VwGH für eine Zurechnung zum Leasingnehmer.<sup>117</sup>

Die vierte, eine Zurechnung zum Leasingnehmer bedingende Konstellation, ist das Spezialleasing. Das Leasinggut ist in diesem Fall in einem solchen Ausmaß an die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers angepasst, dass eine Verwendung durch jemand anderen als ihn nach Ablauf der Grundmietzeit wirtschaftlich nicht sinnvoll ist. Um ein Spezialleasing feststellen zu können müssen gemäß EStR 2000 Rz 137 folgende Punkte erfüllt sein:

- Das Leasingobjekt wird speziell auf die Bedürfnisse eines einzelnen Leasingnehmers zugeschnitten.
- Das Leasingobjekt kann aus rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Gründen einer Drittverwertung nicht zugeführt werden.<sup>118</sup>

Im Gegensatz zu den vorherigen Zurechnungsvoraussetzungen ist bei Vorliegen eines Spezialleasings das Verhältnis zwischen Mietdauer und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer völlig unerheblich.<sup>119</sup> Aus diesem Grund wird die Zurechnung aufgrund eines Spezialleasing als völlig eigenständige Zurechnungsregel bezeichnet, welcher nur ein sehr eng gefasster Anwendungsbereich unterliegt.

---

<sup>115</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 210.

<sup>116</sup> VwGH 17.11.1989, 88/01/0189.

<sup>117</sup> VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086.

<sup>118</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzner, Leasing 215.

<sup>119</sup> EStR 2000 Rz 138.

Insbesondere in folgenden Fällen ist davon auszugehen, dass die Verwertung durch einen Dritten aus wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht möglich ist:

- Es ist kein nationaler oder internationaler Markt für das Leasinggut vorhanden.
- Im Leasinggut selbst gelegene tatsächliche (technische) Hindernisse erlauben keine Verwertung bei einem anderen Leasingnehmer.
- Rechtliche Hindernisse lassen eine Verwertung durch einen anderen Leasingnehmer nicht zu.
- Die Kosten einer Verwertung bei einem anderen Leasingnehmer sind so hoch, dass sich daraus für den Leasinggeber ein Verlust ergibt.

Als Beispiele sind in der Literatur bspw das Verleasen von Straßenzügen, Brücken, Kanalanlagen, Flughäfen und Kirchen genannt, sowie in Betrieben installierte Verrohrungs- und Leitungsanlagen. Auch bei Spezialsoftware kann eine Verwertung durch einen Dritten nicht sinnvoll sein.<sup>120</sup> Kein Spezialleasing jedoch soll vorliegen, wenn durch wirtschaftlich zweckmäßige Umrüstung ein eigentlich speziell auf den Leasingnehmer angepasstes Leasinggut den Bedürfnissen anderer Leasingnehmer auch zugänglich ist.<sup>121</sup>

Gemäß der Rsp des VwGH ist allein die Beschaffenheit des Leasingguts jedoch nicht ausschlaggebend, um eine Zurechnung zum Leasingnehmer zu rechtfertigen. Stattdessen wird die Gesamtsituation genauso zur Beurteilung herangezogen, um die Wahrscheinlichkeit des Verbleibes des Leasinggutes beim Leasingnehmer zu bestimmen.<sup>122</sup>

#### 5.4.2 Teilamortisationsverträge

Unter Teilamortisationsverträgen versteht man Leasingverträge, bei welchen während der Vertragsdauer nicht für die gesamten Anschaffungskosten über die Leasingraten aufgekommen wird. Darum verbleibt nach Ablauf der Grundmietzeit ein vertraglich vereinbarter und kalkulierter Restwert, auch Restamortisation genannt.<sup>123</sup>

---

<sup>120</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 212.

<sup>121</sup> Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing. Steuerliche, wirtschaftliche und zivilrechtliche Aspekte unter besonderer Berücksichtigung der Steuerreform 1989 (1989) 41; Jezek/Quantschnigg in Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz, Leasing 164; Quantschnigg/Schuch, Einkommenssteuer §6 Rz 25.6.

<sup>122</sup> VwGH 13.9.1994, 92/15/0164.

<sup>123</sup> EStR 2000 Rz 141.

Folgender Entscheidungsbaum gibt eine grobe Übersicht über die Zurechnung:

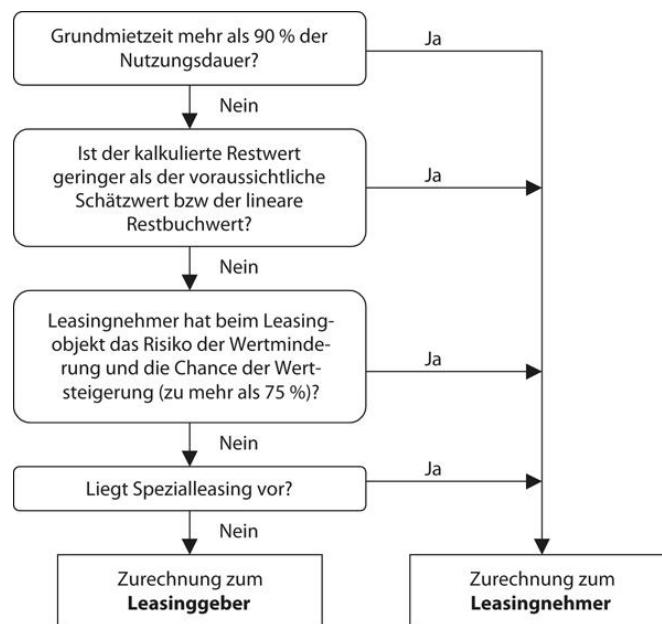


Abb.3: Zurechnungsregeln beim Teilamortisationsvertrag<sup>124</sup>

Bei Teilamortisationsverträgen wird somit grundsätzlich ebenso das Leasinggut dem Leasinggeber zugerechnet. Nur in bestimmten, im Vergleich zu Vollamortisationsverträgen leicht modifizierten Fällen kommt es zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer.<sup>125</sup>

- Die Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein
- Der Leasingnehmer trägt sowohl die Chance auf Wertsteigerung als auch das Risiko auf Wertminderung. Dies ist anzunehmen, wenn der Leasingnehmer bei Veräußerung des Leasingguts für die Differenz zwischen Restwert und geringerem Veräußerungserlös aufkommen muss, oder wenn er mehr als 75% des den Restwert übersteigenden Anteil des Veräußerungserlöses erhält.
- Wenn der Leasingnehmer eine Kaufoption zum Restwert erhält, und dieser deutlich geringer ist als der voraussichtliche Verkehrswert.
- Im Falle eines Spezialleasings.

<sup>124</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 216.

<sup>125</sup> Schachner, taxlex 2007, 300.

Da eigentlich nur das Chancen- Risiko Kriterium wirklich neu ist,<sup>126</sup> darf beim ersten Zurechnungskriterium (Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) auf die Erläuterung bei Vollamortisationsverträgen verwiesen werden. Hinzuzufügen ist, dass aus der Sicht des Leasinggebers der Vertragsabschluss nur dadurch wirtschaftlich vernünftig ist, wenn Nebenabreden über eine Kaufoption bestehen. Eine fast verschwindend geringe Restnutzbarkeit des Leasinggutes, welches bei nur mehr max 10% seiner „Lebensdauer“ an den Leasinggeber zurückfällt, welcher dadurch jedoch noch nicht einmal seine Investitionskosten gedeckt hat, ist schlichtweg nicht erstrebenswert. Aufgrund der Teilamortisationskonstruktion trägt der Leasinggeber neben dem Bonitätsrisiko des Leasingnehmers auch das gesamte Investitionsrisiko. Sein Geschäftserfolg hängt daher an der, nach Ablauf der Grundmietzeit erfolgenden, Verwertung des Leasinggutes. Um also das Investitionsrisiko mit geringem Aufwand zu minimieren, wird der Leasinggeber versuchen das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit an den Leasingnehmer zu verkaufen. Die Höhe des Kaufpreises entspräche sinnvollerweise genau dem Betrag, welcher dem Leasinggeber zusätzlich zu Abdeckung der Investitionskosten einen Gewinn verspricht.<sup>127</sup> Daraus lässt sich ableiten, dass nebst dem Verbleiben des Leasinggutes beim Leasingnehmer auch die Übertragung des Investitionsrisiko auf den Leasingnehmer ein entscheidendes Zurechnungskriterium ist.<sup>128</sup>

Die Zurechnung zum Leasingnehmer, bei Chance auf eine Wertsteigerung sowie dem Risiko auf Wertminderung stellt ebenso wie zuvor genannte Kriterien auf die verbleibende Rechtsposition des Leasinggebers ab. Ausreichend ist gemäß EStR 2000 und VwGH bereits eine Anteilnahme des Leasinggebers an der Wertsteigerung (und Wertminderung) mit einem Anteil von 25%, um seiner verbleibenden Rechtsposition Gewicht zu verleihen. Dass er auch an Wertverlusten teilnimmt, ist hingegen nicht erforderlich. Allein die Vereinbarung einer Kaufoption zum erwarteten Verkehrswert nach Ablauf des Leasingvertrags ist nicht ausreichend, um die Zurechnung zum Leasingnehmer zu begründen. Hingegen begründet bereits der Umstand, dass Wertverluste den zivilrechtlichen Eigentümer treffen, dessen wirtschaftliches Eigentum. Werden also Vereinbarungen über eine Kaufoption getroffen, wobei klar ist, dass der Leasingnehmer die Chancen auf Wertsteigerung innehat, ist die eigentliche Frage wer das Risiko der Wertminderungen trägt. Der Leasingnehmer ist Risikoträger, wenn es

---

<sup>126</sup> *Papst*, Leasing 43.

<sup>127</sup> *Papst*, Leasing 44.

<sup>128</sup> *Stoll*, Leasing<sup>2</sup>, 83.

sehr wahrscheinlich ist, dass die Kaufoption ausgeübt wird, ob der Ausübungspreis nun günstiger als der Verkehrswert ist oder andere Umstände dafür sprechen ist nebensächlich. Wenn die Optionsausübung jedoch zum Zeitpunkt des Ablaufs der Grundmietzeit noch unklar ist, wird auf die Vereinbarung über Chance und Risiko abgestellt. Sieht diese Vereinbarung bspw vor, dass neben der Kaufoption zum Restwert der Leasingnehmer ein Andienungsrecht zum Restwert hat, oder der Leasingnehmer die Differenz zwischen Restwert und einem gegebenenfalls niedrigeren Verkehrswert tragen muss, wird das Leasinggut dem Leasingnehmer zugerechnet, da den Leasinggeber in diesen Fällen weder Wertsteigerung noch Wertverluste treffen.<sup>129</sup>

Vertragsabschlüsse nach dem 1.1.2011 unterliegen gem den EStR 2000 und aufgrund der OGH Rsp einer Einschränkung. Diese wertet das gänzliche Tragen eines Verwertungsverlustes durch den Leasingnehmer bei bloß anteiliger Teilnahme an einem Verwertungserlös (75% des Mehrerlöses) als gröblich benachteiligend gem § 879 Abs 3 ABGB. Der OGH führte aus, dass obwohl die Zuweisung eines bloß 75%igen Mehrerlöses durch steuerrechtliche Vorschriften gerechtfertigt ist, sich daraus keine sachliche Ungleichbehandlung hinsichtlich eines Mindererlöses rechtfertigt.<sup>130</sup> Konsequenterweise wäre so die Teilnahme des Leasinggebers an Wertsteigerungen und Wertminderung im Ausmaß von jeweils 24% nicht ausreichend, um dessen wirtschaftliches Eigentum zu begründen. Jedoch ist die Unsicherheit des Leasinggebers in diesem Fall höher als bei isolierter Teilnahme an Wertsteigerung oder Minderung mit 25%. So gesehen ist es wahrscheinlicher, die Unsicherheit der Vermögensposition des Leasinggebers im Ausmaß von mind 25% des voraussichtlichen Verkehrswerts nach Ablauf der Leasingzeit zu fordern, sodass auch die Teilnahme dessen an Wertsteigerungen und Minderungen im Ausmaß von jeweils 12,5% für die Zurechnung ausreichen sollte. Die 25% Vorgabe der EStR 2000 sind daher nicht ganz nachvollziehbar.<sup>131</sup>

Zusammengefasst ist dieses Kriterium so zu verstehen; dass bei Liegen der Chance auf eine Wertsteigerung und Risiko einer Wertminderung beim Leasingnehmer, dieser nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die gleiche Position einnimmt wie ein zivilrechtlicher Eigentümer. Wenn also der Leasingnehmer ein Andienungsrecht für den Leasinggeber vereinbart hat, oder wenn der Leasingnehmer das Restwertrisiko zu mehr als 75% trägt, ist davon auszugehen, dass der Leasingnehmer das Risiko trägt. Die Chance der Wertsteigerung hingegen liegt dann beim Leasingnehmer, wenn eine Option zur Weitermiete oder Kauf zum

---

<sup>129</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 213.

<sup>130</sup> OGH 11.5.2011, 7Ob 173/10g.

<sup>131</sup> Prodingner, Zurechnung des Leasinggutes beim Restwertleasing, SWK 2011, 1039.

Restwert vereinbart wurde, oder wenn dem Leasingnehmer ein eventueller Restgewinn zu über 75% zufällt. Nur wenn beide Kriterien erfüllt sind, kommt es zur Zurechnung beim Leasingnehmer. Einige Unterfälle/ Beispiele sollen mögliche Konstruktionen veranschaulichen:

- Der Leasingnehmer hat eine Kaufoption, sowie eine Option auf Weitermiete nach Ablauf der Grundmietzeit zum Restwert, jedoch kein Restwertrisiko. Es folgt eine Zurechnung beim Leasinggeber
- Der Leasinggeber hat ein Andienungsrecht zum Restwert, aber der Leasingnehmer hat keine Option. Aufgrund der fehlenden Chance auf Wertsteigerung kommt es nicht zu einer Abspaltung des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentümer. Auffällig ist hier jedoch die grobe Benachteiligung des Leasingnehmers, weshalb diese Konstruktion in der Praxis kaum vorkommt.
- Der Leasingnehmer hat eine Kaufoption zum Restwert, während der Leasinggeber das Andienungsrecht zum Restwert hat. Diese „Doppeloption“ führt zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer.
- Der Leasingnehmer hat eine Option auf Kauf oder Weitermiete zum Restwert, und trägt das Restwertrisiko. Beide Voraussetzungen sind erfüllt, eine Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgt.
- Wird das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit verkauft, und erhält der Leasingnehmer bei Tragen des Restwertrisikos mehr als 75% des Restgewinns, so ist er wirtschaftlicher Eigentümer.
- Wird das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit verkauft, und erhält der Leasingnehmer bei Tragen des Restwertrisikos unter 75% des Restgewinns, so trägt er das Risiko der Wertminderung, während er nicht die volle Chance auf Wertsteigerung innehat. Das führt wiederum zu einer groben Benachteiligung des Leasingnehmers, und wird aus diesem Grund in der Praxis kaum vorkommen.<sup>132</sup>

Die Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgt gemäß dem dritten Kriterium dann, wenn der Ausübungspreis einer Kaufoption erheblich unter dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Verkehrswert liegt. Gemäß EStR 2000 Rz 3225 gibt es hier wiederum eine Änderung für alle Vertragsabschlüsse nach dem 1.5.2007. Bis 30.4.2007 ist von einem Restwert auszugehen, der

---

<sup>132</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 218.

nicht erheblich niedriger als der Verkehrswert sein darf, um keine Zurechnung zum Leasingnehmer auszulösen. Erheblich niedriger bedeutet, dass der Restwert unter dem halben Buchwert des Leasinggutes liegt. Im Umkehrschluss bedeutet das, um eine Zurechnung zum Leasingnehmer zu erwirken, der Restwert weniger als die Hälfte des Verkehrswerts betragen muss. Im Vergleich dazu gilt für Leasingabschlüsse nach dem 1.5.2007, dass der Restwert niedriger sein muss als der voraussichtliche Verkehrswert, bedeutet dass der Restwert unter dem adaptierten Buchwert des Leasinggutes, und zwar der steuerliche Buchwert mit einem 20-prozentigem Abschlag, liegen muss. Sollte der Buchwert geringer sein, ist das mittels Gutachten festzustellen.<sup>133</sup>

Um also eine Zurechnung zum Leasinggeber zu verhindern, muss der Restwert des Leasinggutes auf den jeweiligen Schätzwert am Ende der Grundmietzeit kalkuliert werden. Bei willkürlicher Festlegung eines Restwerts deutlich unter dem voraussichtlichen Schätzwert, kann eine Zurechnung zum Leasingnehmer ausgelöst werden. Als Grenze wird anhand der EStR 2000 Rz 3225 eine Abweichung nach unten in Höhe von max 20% angenommen, um keine abweichende Zurechnung als zum Leasinggeber auszulösen.<sup>134</sup>

Dass eine Kostendeckung beim Leasinggeber, und als Resultat eine Überwälzung der Investitionskosten auf den Leasingnehmer trotzdem möglich ist, soll durch ein Beispiel veranschaulicht werden. Angenommen, es handelt sich um einen Teilamortisationsvertrag, welcher nach dem 1.5.2007 abgeschlossen wurde, mit Investitionskosten von 100, und einer Grundmietzeit von 4 Jahren (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 8 Jahre). Während der Grundmietzeit werden durch die Leasingraten 90 der Investitionskosten an den Leasinggeber zurückgezahlt. Bei linearer Abschreibung beträgt der Buchwert des Leasinggutes bei Ablauf des Leasingvertrags 50. Der Restwert weicht vom voraussichtlichen Verkehrswert bereits bei einer Unterschreitung von 20% ab, wenn dieser also unter 40 liegt, was zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer führt. Bereits ein Ausübungspreis von 10 deckt somit die Investitionskosten des Leasinggebers ab, er muss jedoch gem EStR 2000 Rz 3225 mind 40 betragen, um ein Verbleiben des wirtschaftlichen Eigentums beim zivilrechtlichen Eigentümer zu begründen. Wenn der Ausübungspreis jedoch darunter liegt, wird eine Zurechnung zum Leasingnehmer vorgenommen.<sup>135</sup>

---

<sup>133</sup> EStR 2000 Rz 3225.

<sup>134</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 217.

<sup>135</sup> Papst, Leasing 45.

Beim Spezialleasing wird auf die Ausführung bei Vollamortisationsverträgen verwiesen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit sowie das Tragen der Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Beschädigung des Leasinggutes vom Leasingnehmer nicht zu einer automatischen Zurechnung zu diesem führen.<sup>136</sup>

Obwohl die Kriterien ein wenig variieren, ist die Unterscheidung zwischen Vollamortisationsvertrag und Teilamortisationsvertrag nicht zwingend sinnvoll. Schlussendlich wird die Zurechnung nämlich danach entschieden, ob es sich um ein Finanzierungsleasing handelt, und nicht ob die Investitionskosten des Leasinggebers bereits während der Grundmietzeit, oder erst nach deren Ablauf amortisiert werden. Wie bereits mehrfach erwähnt wird zur Bestimmung der Zurechnung auf der Gesamtheit der Leasingkonstruktion abgestellt. Weitere Umstände wie Ausübung einer Kaufoption und der Preis der Option sind ebenfalls, unabhängig von der Amortisation zu berücksichtigen.<sup>137</sup>

#### 5.4.3 Immobilienleasingverträge

Bei Immobilienleasingverträgen gilt der Grundsatz, dass Gebäude und Grund und Boden getrennt voneinander beurteilt werden. Die Zurechnung des Gebäudes folgt den bereits erläuterten Kriterien, während die Zurechnung von Grund und Boden grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer (Leasinggeber) zugerechnet werden. Aufgrund der Tatsache, dass Grund und Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellen, darf in der Leasingkalkulation keine Amortisation erfolgen, es dürfen indes bloß die Finanzierungskosten anfallen, um die Zurechnung zum zivilrechtlichen Eigentümer aufrecht zu erhalten.<sup>138</sup> In den EStR 2000 Rz 142 ff werden zusätzliche Kriterien genannt, welche vor allem deshalb notwendig sind, da das Abstellen auf Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer naturgemäß nicht aussagekräftig ist.<sup>139</sup>

---

<sup>136</sup> *Schachner*, taxlex 2007, 300.

<sup>137</sup> *Papst*, Leasing 47.

<sup>138</sup> *Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer*, Leasing 219.

<sup>139</sup> *Papst*, Leasing 49.

Folgende Abbildung zeigt die übliche Vorgangsweise Zurechnungsbestimmung bei Immobilienleasing.

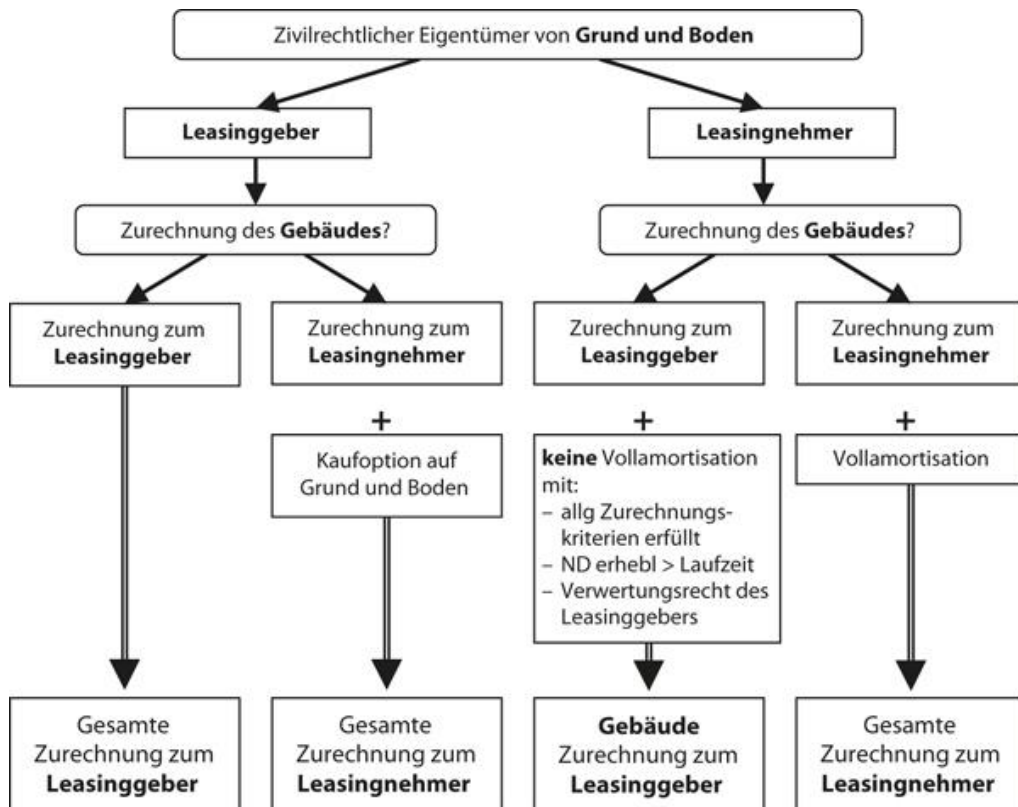


Abb.4: Zurechnung beim Immobilienleasing<sup>140</sup>

Grund und Boden sind grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen. Ist der Leasingnehmer nicht von vornherein der zivilrechtliche Eigentümer, so wird ihm Grund und Boden ausnahmsweise dann zugerechnet, wenn dafür eine Kaufoption besteht und ihm bereits das Gebäude zugerechnet wird.<sup>141</sup> Wenn eine Kaufoption für Grund und Boden vereinbart wurde, bedeutet das, dass die Zurechnung von Grund und Boden und Gebäude der Zurechnung des Gebäudes „folgt“. <sup>142</sup> Gemäß EStR 2000 Rz 144 gilt außerdem: wird das Gebäude vom Leasinggeber auf dem Grund und Boden des Leasingnehmers (zivilrechtlicher sowie wirtschaftlicher Eigentümer dessen) errichtet, und als Finanzierungsleasing an diesen überlassen, so kommt es bei Vorliegen der folgenden Kriterien, zusätzlich zu den übrigen Zurechnungskriterien zu einer Zurechnung zum Leasinggeber:

<sup>140</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 220.

<sup>141</sup> EStR 2000 Rz 143.

<sup>142</sup> Schachner, taxlex 2007, 301.

- Es liegt weder Vollamortisation noch Spezialleasing vor.
- Die vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund und Boden ist deutlich länger als die Grundmietzeit des Teilamortisationsvertrages (bei Vollamortisation wird das Gebäude dem Leasingnehmer zugerechnet).
- Der Leasingnehmer ist zivilrechtlich in der Lage, das Gebäude nach Ablauf der Mietdauer gegebenenfalls ohne weiteres an eine vom Leasingnehmer verschiedene Person zu verkaufen oder vermieten.<sup>143</sup>

Durch diese Regelung sollen vor allem Fälle, bei welchen der Leasinggeber zwar weder zivilrechtlicher, noch wirtschaftlicher Eigentümer von Grund und Boden ist, ihm jedoch in Form eines Superädifikates oder eines Baurechts zivilrechtliches Eigentum am Gebäude zukommt, und dieses wiederum dem Leasingnehmer zur Nutzung überlassen wird. Hier kommt es zur Zurechnung zum Leasinggeber aufgrund der Begründung des zivilrechtlichen Eigentums. Wäre der Leasinggeber nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes, käme aufgrund des Fehlens der praktischen Verfügungsmacht keinesfalls eine Zurechnung zustande. Ausschlaggebend ist außerdem, ob der Leasinggeber vom weiteren Schicksal des Leasingguts (Gebäude) noch berührt wird. Gemäß den EStR 2000 ist davon nur auszugehen, wenn kein Vollamortisationsvertrag oder Spezialleasing vorliegt, die Grundmietzeit aber gemäß Vereinbarung „erheblich länger“ als die Grundmietzeit des Teilamortisationsvertrag ist, das Gebäude vom Leasinggeber vermietet oder verkauft wird und keine zurechnungsschädlichen Vorleistungen vom Leasingnehmer erbracht werden. Außerdem darf, um keine Zurechnung zum Leasingnehmer auszulösen, das vom Leasinggeber gezahlte Nutzungsentgelt für Grund und Boden marküblich sein.<sup>144</sup>

Für die Zurechnung von Grund und Boden ist laut VwGH Rsp vor allem Chance der Wertsteigerung und Risiko der Wertminderung abzustellen.<sup>145</sup> Laut EStR 2000 Rz 143 gibt es eigene Kriterien. Somit ist der bloße Umstand, dass eine Kaufoption vereinbart wurde bereits ausreichend eine Zurechnung zum Leasingnehmer zu begründen, wenn das Gebäude dem Leasingnehmer zugerechnet wird. Diese Annahme erscheint jedoch zu pauschal, da die Optionsausübung für Grund und Boden nicht automatisch mit der Zurechnung des Gebäudes verbunden sein muss. Bspw könnte die durch eine lange Grundmietzeit bedingte Zurechnung

---

<sup>143</sup> EStR 2000 Rz 144.

<sup>144</sup> *Margreiter*, SWK 1985, A 252; *Jezek/Quantschnigg* in *Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz*, Leasing 148; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommenssteuer §6 Rz 24.

<sup>145</sup> VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123.

eines Gebäudes nicht zwingend geschlossen werden, dass dieser nach Ablauf des Leasingvertrages das Gebäude tatsächlich kauft. Stattdessen ist wieder der Einzelfall zu beurteilen, ob die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung hoch genug ist. Wenn in der Leasingrate eine „Substanzwertkomponente“ eingerechnet wird, soll das eine Zurechnung zum Leasingnehmer auslösen.<sup>146</sup> Am plausibelsten erscheint es jedoch, die Vorgehensweise bei Berechnung der Leasingrate und deren Höhe in die Betrachtung einzubeziehen, diesem Umstand jedoch nicht als einziges Kriterium heranzuziehen.<sup>147</sup>

Zusammenfassend können drei Fälle der Zurechnung von Grund und Boden festgehalten werden. Im ersten Fall stehen Grund und Boden im zivilrechtlichen Eigentum des Leasinggebers, und das Gebäude wird von ihm unter Berücksichtigung der Leasingregeln errichtet. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum sind in derselben Person vereint. Im zweiten Fall stehen Grund und Boden ebenfalls im zivilrechtlichen Eigentum des Leasinggebers, dieser berücksichtigt jedoch bei Errichtung des Grundstücks nicht die Zurechnungsregeln, und das Gebäude wird aus diesem Grund dem Leasingnehmer zugerechnet. Außerdem besteht eine Kaufoption auf Grund und Boden für den Leasingnehmer. Wenn also das Gebäude wegen der allgemeinen Zurechnungskriterien beim Leasingnehmer zugerechnet wird, und dieser eine zugleich bestehende Kaufoption auf Grund und Boden hat, so „folgt“ Grund und Boden der Zurechnung des Gebäudes. Der dritte Fall sieht ein zivilrechtliches Eigentum des Leasingnehmers an Grund und Boden vor.<sup>148</sup> Die in EStR 2000 Rz 143 erwähnten Zusatzregeln treten in Kraft, eine Zurechnung zum Leasinggeber kann erfolgen, wenn das Gebäude dem Leasinggeber nach allgemeinen Regeln zugerechnet wird, kein Vollamortisations- oder Spezialleasing vorliegt und die vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund und Boden deutlich länger ist als die Grundmietzeit beim Teilamortisationsvertrag. Wenn nun der Leasinggeber noch in der Lage ist, das Leasinggut nach Ablauf des Leasingvertrags an einen Dritten vermieten oder zu verkaufen, so wird das Leasinggut dem Leasinggeber zugerechnet.<sup>149</sup>

---

<sup>146</sup> Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing 39; Jezek/Quantschnigg in Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz, Leasing 147; Quantschnigg/Schuch, Einkommenssteuer §6 Rz 24.

<sup>147</sup> Brugger in Podoshchek (Hrsg), Leasing 217.

<sup>148</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 220.

<sup>149</sup> EStR 2000 Rz 143.

#### 5.4.4 Vorleistungen und Kautionen des Leasingnehmers

Gemäß den EStR 2000 Rz 145 ändern Vorleistungen, das kann eine erhöhte erste Leasingrate oder ein Einmalbetrag sein, die während der Grundmietzeit mit den Leasingraten verrechnet werden an der Zurechnung zum Leasinggeber in der Regel nichts. Die Vorleistungen dürfen jedoch 30% der Anschaffungskosten nicht übersteigen.<sup>150</sup>

Die graphische Darstellung soll die Vorgangsweise verdeutlichen:

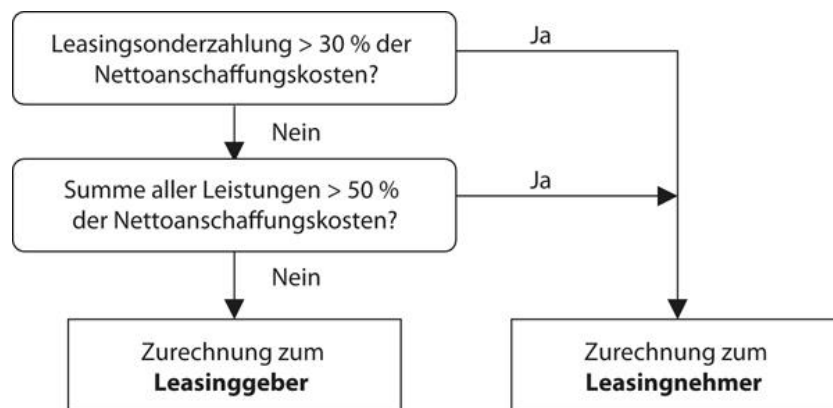


Abb.5: Zurechnungsregeln bei Vorleistungen des Leasingnehmers<sup>151</sup>

Wenn die Grenze von 30% überschritten wird, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Somit ist die Zurechnung zum Leasingnehmer selbst bei Überschreiten der 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zwingend.<sup>152</sup>

Während Vorauszahlungen Einmalzahlungen oder eine erste erhöhte Leasingrate darstellen, sind diese nicht mit Kautions- und Darlehenszahlungen zu verwechseln. Diese werden vom Leasingnehmer zusätzlich zu den Leasingraten während der Grundmietzeit entrichtet, und unterscheiden sich dadurch, dass der Leasingnehmer über diese noch eine endgültige Verfügung treffen kann. Wenn jedoch die gesamten Vorleistungen oder sonstigen Zahlungen mehr als 50 % oder 70% erreichen, so hat jedenfalls eine Zurechnung zum Leasingnehmer zu erfolgen. Bei Vertragsabschlüssen bis 30.4.2007 war die Grenze mit 75% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Umsatzsteuer festgelegt. Seit dem 1.5.2007 sieht EStR 2000 Rz 146 eine etwas weniger großzügige Obergrenze von max 50% vor, bevor es zur sicheren Zurechnung zum Leasingnehmer kommt.<sup>153</sup> Kautionszahlungen werden, auch wenn

<sup>150</sup> EStR 2000 Rz 145.

<sup>151</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 221.

<sup>152</sup> Papst, Leasing 48.

<sup>153</sup> Papst, Leasing 48; EStR 2000 Rz 146.

es Einmalzahlungen sind, nicht in die 30% Grenze miteinbezogen, somit können ohne Änderung der Zurechnung zum Leasinggeber Kautionen in Höhe von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geleistet werden.<sup>154</sup> Auch bei Einhalten der 30% und 50% Grenze soll es jedoch zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer kommen, wenn der Restwert zur Gänze durch eine bei Abschluss des Leasingvertrags bezahlte Kauti on abgedeckt wird.<sup>155</sup> Ebenfalls als Vorleistung zu qualifizieren ist die von einem Bundesland an eine Gemeinde geleistete, von dieser als Leasingnehmer an den Leasinggeber weitergegebene Subvention.<sup>156</sup> Ob nun solche „weitergeleiteten Subventionen“ des Leasingnehmers oder der eigene Subventionsanspruch des Leasinggebers vorliegen, steht nicht im Vordergrund, da bei Vereinbarung einer Kaufoption zu beachten ist, dass die Ableitung Verkehrswertes des Leasingguts zum Ende der Grundmietzeit nur auf Basis eines Buchwerts erfolgen kann, der nicht um den Anteil an Subventionen reduziert wurde. Gemäß der Literatur sind auch „indirekte“ Vorleistungen einzubeziehen. Diese sind bspw Darlehen durch den Leasingnehmer an den Leasinggeber-Konzern bei der Leasingfinanzierung.<sup>157</sup>

#### 5.4.5 Sale- and-lease-back Verträge

Unter einem Sale-and-lease-back Vertrag ist gem den EStR 2000 ein Leasingvertrag zu verstehen, bei welchem der Vertragspartner ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Anschaffung verkauft und es zeitgleich vom Käufer im Wege des Finanzierungsleasing wieder zurückmietet. Grundsätzlich ist wie in allen vorher genannten Fällen die Zurechnung zum Leasinggeber aufgrund der allgemeinen Zurechnung zum zivilrechtlichen Eigentümer gegeben.<sup>158</sup> Es ist bei einer Sale-and-lease-back Vereinbarung zwischen einem Verkauf mit anschließender Nutzungsüberlassung und Darlehensgewährung mit Sicherungsübereignung anhand des wirtschaftlichen Eigentums zu unterscheiden. Dem wirtschaftlichen Eigentum steht nämlich grundsätzlich nicht entgegen, dass es nach dem Verkauf des Wirtschaftsguts zur Vermietung an den Verkäufer kommt. Dies ist aus § 10 Abs 5 EStG 1988 abzuleiten, nachdem der Leasinggeber für „gebrauchte Wirtschaftsgüter, die unmittelbar oder mittelbar zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer (Sale-and-lease-back) oder zur Rückveräußerung

---

<sup>154</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 219.

<sup>155</sup> EStR 2000 Rz 145.

<sup>156</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 222.

<sup>157</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 220.

<sup>158</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 222.

an den Veräußerer (Sale-and-sale-back) bestimmt sind“ keine Investitionsfreibetrag in Anspruch nehmen darf. Vorausgesetzt wird, dass das Leasinggut in solcherart Konstruktionen tatsächlich durch den Leasingnehmer angeschafft wird, und dieser somit wirtschaftliches Eigentum erwerben kann. Die in den vorigen Kapiteln genannten Grundsätze sind somit auch auf Sale-and-lease-back Leasingverträge anzuwenden, davon unabhängig ist, ob das Leasinggut selbst neu oder gebrauchter Natur ist.<sup>159</sup> Jedoch geht die Rsp bei erheblichem Abweichen des Verkaufspreises vom gemeinen Wert davon aus, dass das Leasinggut dem Leasingnehmer zugerechnet wird, da der Darlehenscharakter besonders im Vordergrund steht.<sup>160</sup>

Zur Zurechnung beim Leasingnehmer kommt es somit neben den oben angeführten Grundsätzen insbesondere, wenn der Kaufpreis erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsguts abweicht, oder wenn gem § 22 BAO ein Missbrauch vorliegt. Bei den allgemeinen Zurechnungsregeln gem den Rz 137 ff ist nur zu beachten, dass bei bereits genutzten Wirtschaftsgütern zur Berechnung der Prozentsätze (40% bzw 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer so) die neu zu ermittelnde Restnutzungsdauer der Grundmietzeit gegenüberzustellen ist. Der Dritte Punkt, sofern Missbrauch nach § 22 BAO vorliegt, wird in den EStR 2000 weiter ausgeführt: grundsätzlich sind sale-and-lease-back Verträge üblich, daher nicht im Vorhinein missbrauchsverdächtig. Werden jedoch bei der Vertragsgestaltung unübliche Bedingungen in Form von Sale-and-lease-back Konstruktionen festgelegt, um Steuervorteile zu lukrieren, liegt Missbrauch vor.<sup>161</sup> Das bedeutet, dass nicht jeder Sale-and-lease-back Vertrag grundsätzlich missbräuchlich ist, der Inhalt der Vertragsgestaltung muss jedoch hinsichtlich seiner Üblichkeit und Zweckmäßigkeit überprüft werden.<sup>162</sup>

Wir das Leasinggut dem Verkäufer und Leasingnehmer zugerechnet, so handelt es sich bei Verkauf und Rückmiete um einen Darlehensvertrag, wobei das Wirtschaftsgut zur Sicherung übereignet wird.<sup>163</sup>

---

<sup>159</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 221.

<sup>160</sup> VwGH 12.8.1994, 90/14/0145; Prodinger SWK 2000, 631.

<sup>161</sup> EStR 2000 Rz 147.

<sup>162</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 222.

<sup>163</sup> EStR 2000 Rz 147.

## 5.5 Kriterien der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung im Vergleich

Betrachtet man die Zurechnungsgrundsätze der Verwaltungspraxis und die Rsp des VwGH im Vergleich, so wird ersichtlich, dass Leasingverhältnisse unterschiedlicher Beurteilung unterliegen. Die Rsp geht von engmaschigeren Voraussetzungskriterien aus, was häufiger bei der Zurechnung zum Leasingnehmer endet als die Verwaltungspraxis. Während bis zu den 1980er Jahren, die in Kapitel 6.3.1 angeführten Kriterien zur Beurteilung der Zurechnung herangezogen wurden, orientiert sich die Rsp seit 1995 an dem Kriterium der Optionsausübung. Diese spielt für die Beurteilung der einzelnen Kriterien eine Rolle, wobei nicht starr auf einzelne Voraussetzung abgestellt, sondern vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse betrachtet wird. Das Erkennen der Zurechnung im Vorhinein ist bei dieser Vorgehensweise des VwGH kaum möglich. Strenge Maßstäbe legt der VwGH auch bei der Beurteilung, ob die Nichtausübung einer eingeräumten Kaufoption in diesem Vertragsverhältnis gegen jede Vernunft wäre bzw was eine vernünftige wirtschaftliche Vorgangsweise in diesem konkreten Fall wäre, an. Während die nachträglichen Geschehnisse nur im Hintergrund eine Rolle spielen, wird vor allem der Zeitpunkt der Begründung des Vertrages betrachtet. Dem gegenüber stehen die deutlichen, wenn auch großzügigeren Kriterien der EStR. Da die Beurteilung der Zurechnung durch die klar definierten Voraussetzungen leichter fällt, wird in der Praxis eher der „einfachere“ Weg gewählt und nach den EStR Kriterien zugerechnet, auch wenn dadurch Gefahr gelaufen wird, einer Beurteilung durch den VwGH nicht Stand zu halten. Begründet wird das dadurch, dass aus den Steuererlässen keinerlei objektive Rechte oder subjektive Ansprüche entstehen. Außerdem gibt es keine rechtliche Bindung der Organe der Finanzverwaltung an die EStR. Im zweiten Wartungserlass 2006 wurden die Kriterien der EStR angepasst, jedoch nicht in dem Ausmaß, wie es der Entwurf vorgesehen hatte. Bei einem Vollamortisationsvertrag mit einer Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird eine Zurechnung zum Leasingnehmer dann angenommen, wenn diesem ein Kaufoptionsrecht oder das Recht auf Verlängerung der Leasingverhältnisses eingeräumt wurde, um einen Betrag der weniger als 80% des steuerlichen Buchwerts beträgt. Bei Teilamortisationsverträgen muss der Restwert weniger als 80% des steuerlichen Buchwerts betragen, um zu demselben Ergebnis zu führen. Die Grenze wird bei 80% gesetzt, da der tatsächliche Wertverlust in den seltensten Fällen linear verläuft. Ob dieser Tatsache ausreichend Rechnung getragen wird ist zu bezweifeln, da vor allem die Fälle, bei welchen der Verkehrswert über dem steuerlichen Buchwert liegen, keine Beachtung finden. Die Anhebung der Grenze auf den vollen Buchwert hätte eine Annäherung der EStR an die Rsp

ergeben. Da diese Angleichung jedoch nicht erfolgt ist, bleibt zu befürchten, dass die Abweichung zwischen Finanzverwaltung und Rsp in der Praxis erhalten bleibt.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Wartungserlass die Kriterien der EStR zwar zum Teil enger geregelt hat, eine Angleichung an die Rsp ist dadurch jedoch nicht erfolgt. Für den Rechtsanwender gibt es somit auch nach geringfügigen Änderungen keine einheitlichen Kriterien, was jeden Anwendungsfall der Voraussetzungen für die Zurechnung nach den EStR einer differenzierten Zurechnung durch den VwGH zugänglich macht.<sup>164</sup>

## **6. Steuerliche und Bilanzielle Auswirkungen der Zurechnung**

Nachdem nun ausführlich besprochen wurden in welchen Fällen es zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer kommt, behandelt das nächste Kapitel die Auswirkungen dieses Auseinanderfallens von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer aus steuerlicher und bilanzieller Sicht. Im Ergebnis der Zurechnungsfrage kann nämlich nur einer der beiden Vertragsparteien das Leasinggut in sein Anlagevermögen aufnehmen, und dann planmäßig gem §§ 7 und 8 EStG abschreiben. Der andere Vertragspartner muss die Leasingraten als Erträge (wenn es der Leasinggeber ist) oder Aufwendungen (Leasingnehmer) in der Gewinn- und Verlustrechnung ausweisen.<sup>165</sup>

Die Zurechnung des Leasingobjekts beim Leasinggeber führt dazu, dass die eingegangenen Leasingraten bei diesem Betriebseinnahmen darstellen. Betriebseinnahmen sind, gem § 4 EStG solche Einnahmen, welche durch den Betrieb veranlasst wurden. Sie erhöhen das Betriebsvermögen. Beim Leasingnehmer hingegen sind die bezahlten Leasingraten, angenommen natürlich das Leasinggut unterliegt betrieblicher oder beruflicher Verwendung, Betriebsausgaben bzw Werbungskosten. Handelt es sich bei dem Leasinggut um ein Kraftfahrzeug, so sind die Leasingraten sowie die laufenden Betriebskosten des Fahrzeugs als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten abzugsfähig. Wenn das Leasinggut hingegen dem Leasingnehmer zugerechnet wird, ist das Leasinggeschäft als Verkauf für den Leasinggeber und Kauf für den Leasingnehmer anzusehen. Der Leasingnehmer hat das Wirtschaftsgut mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Hierbei können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggebers übernommen werden.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> *Schachner*, taxlex 2007, 303.

<sup>165</sup> *Papst*, Leasing 147.

<sup>166</sup> *Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer*, Leasing 223.

Da die steuerlich anerkannten Leasingentgelte zu einer unmittelbaren Minderung der Bemessungsgrundlage für die Einkommens- bzw Körperschaftssteuer führen, sind steuerliche Argumente in der Gestaltung der Leasingverträge nicht zu vernachlässigen. Die Leasingfinanzierung von Pkw hingegen sieht hier etwas unterschiedliche Vorschriften vor. Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit ist eine verkürzte Leasingvertragsdauer, durch welche, mittels beschleunigter Abschreibung, ein Steuerverschiebungseffekt erzielt werden kann.<sup>167</sup> Unterliegen die Leasingparteien der Verpflichtung zur Erstellung einer Einnahmen- Ausgaben Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG so ist zu beachten dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in dem Zeitpunkt gewinnwirksam werden, in dem sie zu- bzw abgeflossen sind.<sup>168</sup> Dadurch können die Leasingraten im Vorhinein bis zu einem Zeitraum von einem Jahr in voller Höhe steuerlich wirksam geleistet werden, ohne eine Abgrenzung der Betriebsausgabe erforderlich zu machen.<sup>169</sup>

## 6.1 Zurechnung zum Leasinggeber

### 6.1.1 Bilanzierung beim Leasinggeber

Wenn es aufgrund der Vertragsgestaltung bei der Zurechnung zum Leasinggeber bleibt, so wird das Leasinggut bei ihm wie folgt bilanziert. Grundsätzlich ist der Leasinggegenstand im Anlagevermögen auszuweisen, ein Ausweis im Umlaufvermögen ist jedoch unter Umständen dann möglich, wenn der Leasinggegenstand lediglich vorübergehend dem Unternehmen dienen soll. Im Anlagevermögen wird das Leasinggut mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt, und gem §§ 7 und 8 EStG der Abschreibung für Abnutzung unterworfen. Zu außerplanmäßigen Abschreibungen kommt es in Fällen der nicht ausreichenden Deckung der Buchwerte durch den Verwertungserlös. Dies tritt ein, wenn sich der Leasingnehmer gegen einen Erwerb zum kalkulatorischen Restwert entscheidet, und dieser über dem marktüblichen Verkehrswert liegt. Wird das Optionsrecht hingegen ausgeübt, und es kommt dadurch zu einer vertragskonformen Beendigung des Leasingvertrags, wird der Restbuchwert des Leasingguts beim Leasinggeber ausgebucht. Der Buchwertabgang wird als Aufwand bilanziert, der Kaufpreis als Erlös. Zu Problemen könnte es dann führen, wenn dem Leasingnehmer eine Kaufoption zu einem Ausübungspreis eingeräumt wurde, welcher zwar über dem halben Restbuchwert gem § 7 Abs 1 EStG (bei linearer AfA), jedoch unter dem in der

---

<sup>167</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 39.

<sup>168</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I<sup>12</sup> (2019) Rz 258.

<sup>169</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 39.

Unternehmensbilanz aufscheinenden kalkulatorischen Restbuchwert liegt. Es entsteht ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem kalkulatorischen Restbuchwert und dem tatsächlichen Verkaufspreis. Dieser Verlust ist jedoch nicht tatsächlicher Natur, da gemäß Definition eines Vollamortisationsvertrags die Kosten der gesamten Investition innerhalb der Leasingvertragsdauer gedeckt werden, und auch bei Teilamortisationsverträgen die Summe aus Ratenzahlungen und günstigem Ausübungspreis zur Deckung der Kosten führen. Der entstandene buchhalterische Verlust muss durch eine Erfolgsabgrenzung vermieden werden.<sup>170</sup> Ein Option dafür wäre, zum Bilanzierungszeitpunkt einen Vergleich zwischen Buchwert und Barwert des errechneten Restwertes vorzunehmen, und einen Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe der Differenz zu bilden.<sup>171</sup> Steuerrechtlich käme hier die Bildung eines sogenannten Ausgleichsposten gem § 6 Z 16 EStG in Frage. Dieser aktive oder passive Ausgleichsposten soll, um die Folgen der Einführung der Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze und den Wegfall von Investitionsbegünstigungen abzumildern, die „Glättung der Periodenergebnisse“ bewirken. Grundlage für den Ausgleichsposten sind die unterschiedlichen Leasingvertragsausformungen. Beispielsweise liegen bei Vollamortisationsverträgen anfangs meist eine hohe Leasingrate und eine niedrige AfA vor, wodurch Anfangsgewinne lukriert werden, während erst der niedrige Restkaufwert am Ende der Vertragsdauer durch Verluste ausgeglichen werden kann. Der Ausgleichsposten dient somit der Verschiebung anfänglicher Gewinne, und ist sowohl aktiv als auch passiv bildbar, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>172</sup> Unternehmensrechtlich ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden, jedoch ist zu unterscheiden, ob ein echter Verlust, oder ob lediglich Aufwendungen und Erträge in Perioden bilanziert werden, in welche sie wirtschaftlich nicht gehören. Da Zweites eher unwahrscheinlich ist, werden reine Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen sein. Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn der Barwert der Leasingraten unter dem Barwert der Aufwendungen des Leasinggebers (Vollkosten, insbesondere Abschreibungen) liegt.

Die eingehenden Leasingzahlungen hingegen stellen keine bilanzielle Schwierigkeit dar, da diese einfach nach Maßgabe ihrer Fälligkeit, bei sachgerechtem Ausgleich von Leistung und Gegenleistung in den jeweiligen Perioden gegeben ist. Bei Leasingverträgen handelt es sich um Schwebende Geschäfte, welche jedoch nach dem Realisationsprinzip in der Bilanz nicht berücksichtigt werden dürfen, sofern am Bilanzstichtag kein Gewinn realisiert wurde oder aus dem schwebenden Geschäft kein Verlust droht. Da hier eine kontinuierliche Leistungsübergabe

---

<sup>170</sup> Papst, Leasing 160.

<sup>171</sup> Quantschnigg/Langer/Jezek/Pilz, Handbuch des Leasing 229.

<sup>172</sup> Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakom EStG<sup>13</sup> §6 Rz 224.

vorliegt, wird nur jener Teil der Leistung des Leasingnehmers erfolgswirksam realisiert, der einer Gegenleistung des Leasinggebers entspricht. Sollten degressive Zahlungsvereinbarungen getroffen worden sein, so müssen die erhöhten anfänglichen Ratenzahlungen des Leasingnehmers, welche den gegenübergestellten Aufwand des Leasingnehmers überschreiten, abgegrenzt werden. Bei Sonderzahlungen des Leasingnehmers (zB Mietvorauszahlungen) ist ebenfalls ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, und zwar in Höhe der gesamten Nettoleasingsonderzahlung (exklusive Umsatzsteuer). Der entstehende Erlös ist über die gesamte Vertragsdauer zu verteilen, und wird daher gleichmäßig über die Vertragslaufzeit gegen den Leasingvertrag aufgelöst. Bei progressiven Leasingraten hingegen werden die für Leasinggeschäfte typischen Anlaufverluste durch die geringeren Erträge am Anfang des Leasingverhältnisses verstärkt. Ein mögliches Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung kann durch aktive Abgrenzungen ausgeglichen werden. Diese aktiven Abgrenzungen sind jedoch einer genauen Prüfung zu unterziehen, um einen Verstoß gegen das Imparitätsprinzip zu verhindern. Der Ansatz solcher noch nicht fälligen Forderungen unterliegen einigen Voraussetzungen.<sup>173</sup> Muss der Leasingnehmer nebst den Leasingraten noch (verzinst oder unverzinst) Darlehenszahlungen an den Leasinggeber entrichten, so sind diese Verbindlichkeiten beim Leasinggeber unter „sonstige Verbindlichkeiten“ anzuführen.<sup>174</sup> Zusammenfassend verläuft die Verbuchung des Leasingguts beim Leasinggeber, bei vorheriger Zurechnung zu diesem mit dem Netto Anschaffungswert im Anlagevermögen. Die bezahlte Umsatzsteuer wird mittels Vorsteuerabzug beim Finanzamt geltend gemacht, sofern der Leasinggeber dazu berechtigt ist. Die laufenden Nettoleasingraten sind Erlöse, welche den laufenden Aufwendungen, also Abschreibungen, Zinsaufwand etc gegenübergestellt werden. Gemäß § 201 Abs 1 Z 4a UGB gilt das Gewinnrealisationsprinzip, was bedeutet, dass nur der Teil der Leistung des Leasingnehmers erfolgswirksam realisiert werden darf, welcher einer Gegenleistung des Leasinggebers entspricht. Kommt es zu einem Ungleichgewicht, so wird ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe der Differenz gebildet. Bei Depotzahlungen des Leasingnehmers wird eine Verbindlichkeit gegenüber diesem passiviert, welche zum Zeitpunkt der Rückzahlung des Depots wieder aufgelöst wird.

---

<sup>173</sup> Papst, Leasing 162.

<sup>174</sup> Pilz in *Quantschnigg/Langer/Jezek/Pilz*, Handbuch des Leasing 228.

Eine Vereinfachte Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung könnte folgendes Bild aufweisen.

<b>Vereinfachte Bilanz</b>	
Aktiva	Passiva
Buchwert des verleasten Anlagevermögens	Verbindlichkeiten aus der Refinanzierung
Forderungen aus bereits fälligen Leasingentgelten	Depots, Kautionen und sonstige Kundenguthaben
	Passive Rechnungsabgrenzung
Bilanzsumme	Bilanzsumme
<b>Vereinfachte GV-Rechnung</b>	
Aufwendungen	Erträge
Planmäßige Abschreibungen	Leasingraten
Zinsaufwand Refinanzierung	Verkaufserlöse
Zinsaufwand für verzinste Kautionen	Auflösungserlöse
Buchwertabgänge	
Summe Aufwendungen	Summe Erträge

Abb.6: Vereinfachte Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung<sup>175</sup>

### 6.1.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer

Beim Leasingnehmer ist, sofern von einer Zurechnung zum Leasinggeber auszugehen ist, das Leasinggut nicht zu bilanzieren, da es sich wiederum um einen schwebenden Vertrag handelt. Nur die Zahlungen der Nettoleasingraten stellen für den Leasingnehmer unternehmensrechtlich in voller Höhe abzugsfähigen betrieblichen Aufwand, und somit steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Einmalzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit (zB Mietvorauszahlungen) sind mittels aktivem Rechnungsabgrenzungsposten gleichmäßig über die gesamte Leasingvertragsdauer gegen die Leasingraten aufzulösen. Zusätzliche Darlehenszahlungen sind in voller Höhe als Forderung auszuweisen, und bei Rückzahlung aufzulösen.

Bei einem degressiven Ratenverlauf ist ebenfalls ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, wenn der Aufwand beim Leasingnehmer größer ist als die erhaltene Gegenleistung.

Bei progressiven Ratenverläufen, welche durch die anfänglich geringeren, im Laufe des Leasingvertragsverhältnisses steigenden Raten charakterisiert sind, ist hingegen eine passive

<sup>175</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 259.

Abgrenzung vorzunehmen. Hier fehlt den progressiven Ratenzahlungen eine spiegelbildliche Zunahme der Leistung des Leasinggebers (die Nutzung des Leasingguts kann nicht gesteigert werden).<sup>176</sup> Die zukünftigen Verpflichtungen, welche sich aus dem Leasingvertrag ergeben, sind im Anhang zum Jahresabschluss anzuführen, da sonst die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses verfälscht werden würde. Einerseits wird das vom Leasingnehmer genutzte Anlagevermögen zu gering ausgewiesen, da das Leasinggut nicht bei diesem aktiviert wird, andererseits werden die Verbindlichkeiten unvollständig angezeigt.<sup>177</sup>

Bezüglich des Leasings von Pkws haben sich einige bilanzielle Sonderregelungen ergeben. Einerseits weicht die steuerliche Absetzbarkeit von der Norm ab, andererseits ist der Vorsteuerabzug eingeschränkt.

Im Überblick kann eine vereinfachte Bilanz und GuV beim Leasingnehmer folgendes Bild annehmen, wenn das Leasinggut dem Leasinggeber zugerechnet und bei diesem aktiviert wird.

<b>Vereinfachte Bilanz</b>	
Aktiva	Passiva
Depots, Kationen und sonstige Forderungen	Verbindlichkeiten aus bereits fälligen Leasingentgelten
Rechnungsabgrenzung für erhöhte Erstmieten	Eigenkapital
Bilanzsumme	Bilanzsumme
<b>Vereinfachte GV-Rechnung</b>	
Aufwendungen	Erträge
Leasingraten anteiliger Abgrenzungsaufwand	Zinserträge auf verzinste Kationen
Summe Aufwendungen	Summe Erträge

Abb.7: Vereinfachte Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung<sup>178</sup>

Bei der Verbuchung von Pkw-Leasingfinanzierungen sind einige Sonderregelungen zu beachten. Einerseits kann die auf die Aufwendungen der Nutzung und den Betrieb des Pkw entfallene Umsatzsteuer kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, andererseits muss gem § 8 Abs 6 EStG ein Pkw auf 8 Jahre abgeschrieben werden, wovon auch bei Leasing finanzierten Pkw keine Ausnahme gemacht wird. Das bedeutet, dass das Leasingentgelt um die

<sup>176</sup> Papst, Leasing 164.

<sup>177</sup> Papst, Leasing 165.

<sup>178</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 267.

darauf entfallende Umsatzsteuer erhöht, die Kosten des Leasing darstellen.<sup>179</sup> Allerdings kann bei bestimmten Modellen ein Vorsteuerabzug gegeben sein, sofern diese auf der „Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Klein-Autobusse)“ des Bundesministerium für Finanzen stehen.<sup>180</sup> Bezüglich der vollen Abzugsfähigkeit der Leasingraten ergibt sich die Sonderregelung, dass nur die Absetzung für Abnutzung bei mindestens achtjähriger Nutzungsdauer (steuerlich) abzugsfähig ist. Es müssen somit die steuerlichen Amortisationsquoten jeweils aus der jährlichen Gesamtleasingrate berechnet, und der diesen übersteigende Teil mittels einer Mehr-Weniger Rechnung steuerlich neutralisiert werden.<sup>181</sup>

## 6.2 Zurechnung zum Leasingnehmer

### 6.2.1 Bilanzierung beim Leasinggeber

Bilanziell wird beim Leasinggeber das Leasinggeschäft bei Zurechnung zum Leasingnehmer wie ein Verkauf an diesen behandelt. Das Leasinggut wird als Umlaufvermögen behandelt, und somit nicht aktiviert. Die Inanspruchnahme der planmäßigen Abschreibung ist dadurch nicht möglich. Da es sich um einen Verkauf handelt, hat der Leasinggeber eine langfristige Kaufpreisforderung unter dem Posten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ anzusetzen. Zur Feststellung der Höhe der Forderung sind zwei Vorgangsweisen denkbar: Einerseits die Dotierung mit dem gesamten (nicht abgezinsten) Leasingentgelt, dieses beinhaltet die Leasingraten, eventuelle Leasingsonderzahlungen sowie einen möglicherweise vereinbarten Restwert. In den Verkaufserlösen sind somit die Zinserträge bereits vorweg genommen da die Leasingraten nicht mit ihrem Barwert angesetzt werden. Da diese Zinserträge aus wirtschaftlicher Sicht jedoch eigentlich in Folgeperioden gehören, müssen sie mittels eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt werden. Es stehen also in der Bilanz der Summe aus den Leasingraten als Kaufpreisforderung, die gesamten Verbindlichkeiten aus dem Ankauf des Leasingguts, erhöht um die passiven Rechnungsabgrenzungsposten für die Zinserträge gegenüber. Über die Dauer des Leasingvertrages wird die Creditorenforderung mittels erfolgsneutraler Buchungen reduziert. Nachteil dieser Methode ist, dass die Verkaufserlöse, die erst in der Zukunft fälligen Zinsen beinhalten. Um einen zu hohen

---

<sup>179</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 266.

<sup>180</sup> BMF, Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Klein-Autobusse), (20.12.2021).

<sup>181</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 266.

Forderungsausweis zu verhindern, wird in der Literatur eine andere Vorgangsweise vertreten.<sup>182</sup> Diese sieht die Dotierung der Forderung in Höhe des Barwerts des Mindestleasingzahlungen vor, welcher durch Abzinsen mit dem Kalkulationszinssatz (interner Zinssatz) zu berechnen ist. Diese Barwerte sollten den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten entsprechen, da der Kalkulationszinssatz neben einem Gewinn des Leasinggebers auch seine Finanzierungs- und Verwaltungskosten beinhalten soll. Die Leasingrate, welcher der Leasinggeber über die Laufzeit des Leasingvertrages vom Leasingnehmer erhält, sollte also in ertragswirksame Zinsanteil und ertragsneutralen Tilgungsanteil getrennt werden. Der ertragsneutrale Tilgungsanteil reduziert die Forderung, die Zinsanteile jedoch werden ebenfalls den Umsatzerlösen zugerechnet, da diese Bestandteil des Leasinggeschäfts sind.<sup>183</sup> Zusammenfassend sind die Buchungen bei Bilanzierung des Leasingguts beim Leasinggeber wie folgt vorzunehmen: zuerst wird der Einkauf des Leasingguts beim Lieferanten verbucht, dann der Verkauf des Leasinggebers an den Leasingnehmer, sowie der ermittelte Wareneinsatz. Der Betrag, mit dem der Verkauf verbucht wird, ist etwas schwieriger zu beurteilen, da die Höhe der Forderung gegenüber dem Kunden nicht feststeht. Die Umsatzsteuer errechnet sich von der Gesamtsumme, und wird mit Übertragung der Verfügungsmacht fällig. Da die zukünftigen Zinserträge in der nicht abgezinsten Kaufpreisforderung bereits enthalten sind, muss, um eine periodengerechte Verbuchung zu gewährleisten, mittels passivem Rechnungsabgrenzungsposten der Anteil der auf die Folgeperioden entfallene Zinserträge abgegrenzt werden. Die Höhe ergibt sich aus der Summe der zukünftigen Zinserträge, welche dem Tilgungsplan entnommen werden können. In der Bilanz steht nunmehr der Forderung die Verbindlichkeiten des Ankaufs sowie die passiven Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber. In den Folgejahren wird Letzteres jeweils in der Höhe der Zinserträge, welche wiederum dem Tilgungsplan entnommen werden können, aufgelöst. Eine andere Möglichkeit ist, sämtliche Zinsen zu Vertragsbeginn sofort auf das Konto „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“ zu buchen, und diese somit am Ende des Kalenderjahres in Höhe der Zinsen aufzulösen. Die Zahlung der Leasingraten reduziert die Kaufpreisforderung erfolgsneutral über die Dauer des Vertragsverhältnisses. Die Umsatzsteuer wird bei den Leasingraten nicht mehr verbucht, da diese in der Gesamtsumme beim Verkauf ermittelt, verbucht und abgeführt wurde. Restwert, Leasingsonderzahlungen sowie mögliche Depotzahlungen werden ebenso wie die Leasingraten verbucht.

Die Tabelle soll veranschaulichen, wie eine vereinfachte Bilanz und Gewinn- und

---

<sup>182</sup> Papst, Leasing 168.

<sup>183</sup> Findeisen in Büschgen (Hrsg), Praxishandbuch Leasing §20 Rz 10.

Verlustrechnung beim Leasinggeber aussehen kann.

<b>Vereinfachte Bilanz</b>	
Aktiva	Passiva
Lieferforderung (Summe der Leasingentgelte)	Verbindlichkeiten (in Kaufpreishöhe/Refinanzierung) Passive Rechnungsabgrenzung
Bilanzsumme	Bilanzsumme
<b>Vereinfachte G&amp;V-Rechnung</b>	
Aufwendungen	Erträge
Wareneinsatz Leasinggegenstand Erlösabgrenzung Zinsaufwand Refinanzierung	Leasingverkaufserlöse Zinsertrag der Periode
Summe Aufwendungen	Summe Erträge

Abb.8: Vereinfachte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung<sup>184</sup>

## 6.2.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer

Der Leasingnehmer muss im Falle der Zurechnung zu ihm das Leasinggut aktivieren, und auf der Passivseite eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber ausweisen. Der Verbleib des Wirtschaftsguts ist unumstritten, da dieses dem Leasingnehmer zugerechnet wurde, daher ist eine Aufnahme ins Anlagevermögen vorzunehmen. Das Leasinggut wird mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert, welche sich ausschließlich aus dem Leasingvertrag mit dem Leasinggeber ergeben. Den Leasingraten wird ein vereinbarter Optionspreis bzw Andienungspreis zugerechnet, und mit dem Marktzins auf den Barwert abgezinst. Während nun auf dem Anlagenkonto der Barwert der Leasingraten aktiviert wird, ist auf dem Zinsaufwandskonto der errechnete Zinsaufwand auszuweisen. Aufgrund des Ausweises der gesamten Finanzierungskosten zu Beginn des Vertrages, wird ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe der Diskontzinsen gebildet. Dadurch wird eine periodengetreue Abbildung gewährleistet. Der Rechnungsabgrenzungsposten wird entsprechend aufgelöst. Die Lieferverbindlichkeit gegenüber dem Leasingnehmer wird sukzessive durch die Leasingraten reduziert, welche in eine Zinsaufwandkomponente und eine

<sup>184</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 270.

Tilgungskomponente aufgeteilt werden müssen. Der Leasingnehmer darf die planmäßige sowie außerplanmäßige Abschreibung vornehmen und geltend machen.<sup>185</sup> Ein Nettoestwert, Leasingsonderzahlungen oder eventuelle Depotzahlungen werden den Leasingraten entsprechend verbucht. Analog zur Bilanzierung beim Leasinggeber wird beim Leasingnehmer die gesamte Umsatzsteuer sofort bei Vertragsabschluss beglichen, und kann mittels Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (ausgenommen es handelt sich um einen Pkw).<sup>186</sup> Eine vereinfachte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zeichnet folgendes Bild:

<b>Vereinfachte Bilanz</b>	
Aktiva	Passiva
Buchwert des Anlagevermögens	Verbindlichkeiten (Summe der Leasingentgelte)
Aktive Rechnungsabgrenzung	
Bilanzsumme	Bilanzsumme
<b>Vereinfachte G&amp;V-Rechnung</b>	
Aufwendungen	Erträge
Planmäßige Abschreibung	
Zinsaufwand	
Summe Aufwendungen	Summe Erträge

Abb.9: Vereinfachte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung<sup>187</sup>

### 6.3 Bilanzierung bei Sale-and-lease-back Verträgen

Eine Besonderheit der Bilanzierung bilden Sale-and-lease-back Verträge. Bei einer Zurechnung zum Leasinggeber ist die Art des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Ist der Leasinggegenstand nach Veräußerung vom späteren Leasingnehmer an den Leasinggeber dem Leasinggeber tatsächlich zuzurechnen, so ist von einem Veräußerungsgeschäft auszugehen. Ein Gewinn oder Verlust wird sofort ergebniswirksam beim Leasingnehmer erfasst. Das Kriterium gem EStR 2000 Rz 147,<sup>188</sup> welches eine Zurechnung zum Leasinggeber nur dann vorsieht, wenn der Kaufpreis nicht erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsguts abweicht, stellt eine zusätzliche Voraussetzung bei Sale-and-lease-back Verträgen dar. Üblicherweise wird ein

<sup>185</sup> Papst, Leasing 170.

<sup>186</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 267.

<sup>187</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer, Leasing 277.

<sup>188</sup> EStR 2000 Rz 147.

Käufer diese unvorteilhafte Vereinbarung nur eingehen, wenn er diesen Kaufpreis als späterer Leasinggeber durch hohe Leasingraten wieder auf den Leasingnehmer (und Verkäufer) überwälzen kann. Für diesen sind die hohen Leasingraten ebenfalls willkommen, da er diese zur Gänze als Betriebsausgaben ansetzen kann. Im Ergebnis kommt es zu unverhältnismäßig hohen Abschreibungsbeträgen. Obwohl diese Konstruktion Missbrauch ermöglichen könnte, ist sie als steuerliche Gestaltungsmöglichkeit nicht per se verboten. Beinhaltet der Leasingvertrag jedoch völlig unübliche Vereinbarungen, welche offensichtlich der Verschaffung von Steuervorteilen dienen, wird Missbrauch angenommen. Als Beispiel für eine missbräuchliche Verwendung kann laut den EStR 2000 die Umgehung des steuerlichen Aktivierungsverbots für unkörperliche Wirtschaftsgüter gem § 4 Abs 1 EStG genannt werden. Bei steuerlich anerkannten Sale-and-lease-back Verträgen ist nur noch ein Halten des Leasingguts im Privatvermögen, also außerbilanziell zu beachten. Wenn nämlich der Leasingnehmer das Leasinggut nach Vertragsablauf (zB aufgrund eines günstigen Optionspreises) zurückkauft, so kommt es zu einer Übereignung, welche eine neue Spekulationsfrist auslöst. Dabei wird die Differenz aus Anschaffungspreis beim Leasingnehmer und erzielten Veräußerungserlös vergrößert, wodurch auch die zu entrichtende Spekulationssteuer erhöht wird.<sup>189</sup>

Auch bei der Zurechnung zum Leasingnehmer wird unternehmensrechtlich auf das Leasingverhältnis nach der Transaktion abgestellt. Es kommt zu einer gedanklichen Eliminierung der Veräußerung und der anschließenden Rückmietung beim Leasingnehmer (Veräußerer).<sup>190</sup> Ein Gewinn oder Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft darf aus diesem Grund nicht sofort realisiert werden, sondern ist mittels eines passiven oder aktiven Abgrenzungsposten erfolgs- bzw aufwandswirksam auf die Vertragslaufzeit zu verteilen.<sup>191</sup> Steuerrechtlich wird bei Zurechnung des Leasingguts zum Leasingnehmer der Vertrag wie ein Darlehensvertrag behandelt, mit der Übereignung des Leasingguts zur Besicherung.<sup>192</sup>

---

<sup>189</sup> *Papst*, Leasing 166.

<sup>190</sup> VwGH 13.3.1994, 92/15/0164.

<sup>191</sup> *Papst*, Leasing 171.

<sup>192</sup> EStR 2000 Rz 147.

## 7. Resumee

Insgesamt kann festgehalten werden, dass unter Umständen das wirtschaftliche Eigentum, welches vor allem im Ertragssteuerrecht ausschlaggebend ist, vom zivilrechtlichen Eigentum abweichen kann. Dies kann bei Leasingverträgen zu einer Änderung der Zurechnung vom Leasinggeber zum Leasingnehmer führen. Entscheidend dafür ist, ob der Leasinggeber über die Vertragsdauer seine wirtschaftlich ausschlaggebende Rechtsposition weiterhin behält, wobei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist, oder ob er mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr vom Schicksal des Leasingguts berührt wird. Der Übergang der Verfügungsmöglichkeit, sowie die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Leasingnehmers kann zu einem Auseinanderfallen des wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentums führen.<sup>193</sup> Dies hat weitreichende steuerliche und bilanzielle Auswirkungen zur Folge.

Welche Voraussetzungen zu einer abweichenden Zurechnung zum Leasingnehmer führen, unterliegt keiner gesetzlichen Regelung. Allein die Rechtsprechung des VwGH gibt eine Interpretationsrichtung vor, welche aber in der Verwaltungspraxis nicht parallel verläuft. Diese Differenzen zwischen Erkenntnissen des VwGH und den EStR haben zur Folge, dass ein gewisses Risiko für den Rechtsanwender besteht. Während aufgrund der leichteren Anwendbarkeit die Voraussetzungen der Verwaltungspraxis öfter zur Anwendung kommen, birgt dies immer die Gefahr, einer Beurteilung durch den VwGH nicht standzuhalten.

Folgt man der Rechtsprechung des VwGH, ist das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen, sofern die Grundmietzeit und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer annähernd übereinstimmen, der Leasingnehmer sowohl Chance der Wertsteigerung als auch Risiko der Wertminderung innehat oder mit zumindest hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass der Leasingnehmer das Leasinggut auch nach Ablauf der Vertragsdauer in seiner Verfügungsmacht behält, sei dies durch die Ausübung einer Kaufoption, eines Andienungsrechts oder einer Verlängerung der Mietdauer.

Die Verwaltungspraxis sieht bei der letzten Voraussetzung hingegen vor, dass anhand des Ausübungspreises der Kaufoption und der Höhe möglicher Vorleistungen und Kautionszahlungen die Wahrscheinlichkeit des Kaufes bestimmt wird. Während hohe Vorleistungen sowie ein geringer Ausübungspreis auch für den VwGH für eine Zurechnung zum Leasingnehmer sprechen, beschränkt das Höchstgericht die Beurteilung jedoch nicht auf

---

<sup>193</sup> Brugger in Podoschek (Hrsg), Leasing 222.

diese Umstände, sondern unterzieht die Gesamtsituation im Einzelfall einer Betrachtung. Ein weiterer Unterschied ist die in den EStR vielfach vorzufindende betragliche Beschränkung, welche sich in der Rechtsprechung nicht wiederfindet.<sup>194</sup>

Es bleibt abzuwarten, ob zukünftig eine Angleichung der Verwaltungspraxis an die Rechtsprechung erfolgen wird. Sicher ist jedoch, dass diesfalls eine Beurteilung von Leasingverträgen in der Praxis umsatzsteuerlich sowie ertragssteuerlich deutlich erleichtert würde.

---

<sup>194</sup> Brugger in *Podoschek* (Hrsg), Leasing 223.

## 8. Anhang

### 8.1 Literaturverzeichnis

#### Kommentare

- ❖ *Doralt/ Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG<sup>14</sup> (2010)
- ❖ *Laudacher* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, *Jakom* EStG<sup>13</sup> (2020)
- ❖ *Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017)
- ❖ *Stoll*, BAO (1994)

#### Monographien

- ❖ *Kuhnle/Kuhnle-Schadn/Stanzer*, *Leasing*<sup>3</sup> (2019)
- ❖ *Lasslesberger*, *Finanzierung von A bis Z* (2005)
- ❖ *Mayr*, *Gewinnrealisierung: Im Steuerrecht und Handelsrecht* (2001)
- ❖ *Müller*, *Die zukünftige bilanzielle Darstellung von Leasingverträgen nach nationaler und internationale Rechnungslegung-Konvergenz oder Divergenz?*
- ❖ *Papst*, *Leasing: Steuerrecht, Handelsrecht, internationale Rechnungslegung* (2006)

#### Sammelwerke

- ❖ *Brugger* in *Podoschek* (Hrsg), *Praxishandbuch Leasing* (2017)
- ❖ *Findeisen* in *Büschgen* (Hrsg), *Praxishandbuch Leasing* (1998)
- ❖ *Fric* in *Podoschek* (Hrsg), *Praxishandbuch Leasing* (2017)
- ❖ *Jezek/Quantschnigg* in *Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz* (Hrsg), *Handbuch des Leasing: Steuerrecht-Zivilrecht-Betriebswirtschaft-Handelsrecht*<sup>14</sup> (2003)
- ❖ *Margreiter*, *Finanzierungsleasing in den Einkommensteuerrichtlinien 1984* in *Egger/Krejci* (Hrsg), *Das Leasinggeschäft* (1987)
- ❖ *Nidetzky/Quantschnigg/Riedl*, *Leasing. Steuerliche, wirtschaftliche und zivilrechtliche Aspekte unter besonderer Berücksichtigung der Steuerreform 1989* (1989)
- ❖ *Ruppe* in *Tipke* (Hrsg), *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht* (1978)
- ❖ *Ruppe* in *Ruppe* (Hrsg), *Handbuch der Familienverträge* (1985)

## Handbücher

- ❖ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band I<sup>12</sup> (2019)
- ❖ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II<sup>8</sup> (2019)
- ❖ *Reinhold* in *Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinhold* (Hrsg), Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>10</sup> (2021),
- ❖ *Quantschnigg/Schuch*, ESt- Handbuch (1993)
- ❖ *Tacke*, Leasing<sup>3</sup> (1999)
- ❖ *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Handbuch (2015)
- ❖ *Urianek*, ABC der Buchhaltung<sup>5</sup> (2014)
- ❖ *Westphalen*, Leasingvertrag<sup>7</sup> (2015)

## Fachzeitschriften

- ❖ *Doralt*, Vorzeitige Abschreibung durch Leasingverträge – ein weiteres Leasingprivileg, RdW 2002, 249
- ❖ *Doralt*, VwGH zum Leasing – eine Weichenstellung? RdW 1996, 80
- ❖ *Kotschnigg*, Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Kaufoption, UFS 2006, 292
- ❖ *Margreiter*, SWK 1985, A 252
- ❖ *Mayr*, Leasing – Zurechnung nach Optionsrecht? RdW 2000, 504
- ❖ *Prodinger* SWK 2000, 631
- ❖ *Prodinger*, Kaufoption beim Vollamortisationsleasing-Änderung der EStR, SWK 16/2005, 527
- ❖ *Prodinger*, Zurechnung beim Kautionsleasing, ÖStZ 1995, 474
- ❖ *Prodinger*, Zurechnung des Leasinggutes beim Restwertleasing, SWK 2011, 1039
- ❖ *Quantschnigg*, Kautionsleasing auf dem Prüfstand des VwGH, RdW 1996, 29
- ❖ *Quantschnigg*, Nichts Neues beim Leasing? RdW 1990, 57
- ❖ *Ressler*, VwGH: Sale and Lease back oder Darlehensgewährung? GeS 2005, 217
- ❖ *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern bei Finanzierungsleasing im Spannungsfeld zwischen Verwaltungspraxis und Rsp, taxlex 2007, 299

## Richtlinien

EStR 2000

## Onlinequellen

- ❖ [www.leasingverband.at/zahlen-fakten/](http://www.leasingverband.at/zahlen-fakten/) (23.12.2021)
- ❖ *Unger*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Stand 13.2.2020), Lexis Briefings in lexis360.at
- ❖ BMF, Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Klein-Autobusse), (20.12.2021)

## 8.2 Judikaturverzeichnis

### OGH

- ❖ OGH 11.5.2011, 7Ob 173/10g

### VwGH

- ❖ VwGH, 5.12.1972, 2391/71
- ❖ VwGH, 9.6.1986, 84/15/0229
- ❖ VwGH 20.9.1988, 87/14/0167
- ❖ VwGH 17.10.1989, 88/14/0189
- ❖ VwGH 17.11.1989, 88/01/0189
- ❖ VwGH 17.2.1992, 90/15/0117
- ❖ VwGH 21.10.1993, 92/15/0085
- ❖ VwGH, 8.3.1994, 93/14/0179
- ❖ VwGH 13.3.1994, 92/15/0164
- ❖ VwGH 12.8.1994, 90/14/0145
- ❖ VwGH 13.9.1994, 92/15/0164
- ❖ VwGH 17.2.1999, 97/14/0059
- ❖ VwGH 22.11.2001, 98/15/0198
- ❖ VwGH 28.5.2002, 99/14/0109
- ❖ VwGH 28.5.2002, 99/15/0109

- ❖ VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257
- ❖ VwGH 26.3.2003, 97/13/0052
- ❖ VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142
- ❖ VwGH 17.11.2004, 2004/14/0180
- ❖ VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002
- ❖ VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042
- ❖ VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021
- ❖ VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123
- ❖ VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023
- ❖ VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086
- ❖ VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264
- ❖ VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039
- ❖ VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248
- ❖ VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153
- ❖ VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120

#### BFH

- ❖ BFH 26.1.1970, IV R 144/66

## 8.3 Abstract

Die Abschlussarbeit beschäftigt sich mit Leasingverträgen in Österreich, welche aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung eine Vielzahl von Vertragskonstruktionen umfassen und trotz ihrer großen wirtschaftlichen Bedeutung am Unternehmenshorizont eine Definition der Verträge schwierig macht. Zentrale Frage ist, welche Auswirkungen das wirtschaftliche Eigentum auf die Zurechnung von Leasingverträgen hat. Eine Änderung der grundsätzlichen, dem zivilrechtlichen Eigentum folgenden Zurechnung des Leasingguts zum Leasinggeber auf den Leasingnehmer löst schwerwiegende bilanzielle und steuerliche Folgen für beide Vertragspartner aus. Die Voraussetzungen für solch einen Zurechnungswechsel unterliegen, wie der Vertragstyp des Leasing selbst, keinen expliziten gesetzlichen Vorschriften. Somit wird sowohl auf die Rechtspraxis der Finanzverwaltung, als auch auf die Rechtsprechung des VwGH abgestellt. Während die Finanzverwaltung mithilfe der EStR versucht eine spezifische Voraussetzungskette zu erstellen, wird diese nicht in jedem Sachverhalt vom VwGH bestätigt, was in einer gewissen Unsicherheit für den Rechtsanwender resultiert. Die Abschlussarbeit beleuchtet sowohl die Voraussetzungen der Finanzverwaltung als auch des VwGH, in dem Versuch Parallelen und Differenzen aufzuzeigen