



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Vorab per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX

DATUM 4. Dezember 2008

- Verteiler U 1 und U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Umsatzsteuerliche Behandlung von sale-and-lease-back-Geschäften**

BEZUG

GZ **IV B 8 - S 7100/07/10031**

DOK **2008/0681362**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sale-and-lease-back-Geschäften Folgendes:

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, ob eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vorliegt, muss nicht zwangsläufig mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden sein. Werden Gegenstände im Leasing-Verfahren überlassen, kann in der Regel von einer Lieferung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist (vgl. Abschn. 25 Abs. 4 Satz 2 UStR). Die für die Annahme einer Lieferung erforderliche Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Leasing-Gegenstand setzt dabei voraus, dass diese zunächst beim Leasing-Geber lag.

Insbesondere in den Fällen, in denen der Überlassung eines Gegenstands im Leasingverfahren eine Eigentumsübertragung vom späteren Leasing-Nehmer an den Leasing-Geber vorausgeht, ist stets zu prüfen, ob die Verfügungsmacht jeweils tatsächlich übertragen wurde. Diese Prüfung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d. h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren jeweiliger tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Daher kann nach den Umständen des Einzelfalls diese Gesamtbetrachtung dazu führen, dass der der Überlassung des Leasing-Gegenstands vorausgehenden Übertragung dieses Gegenstands ausnahmsweise nur eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt und sie daher nicht zu einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG führt; dementsprechend ist eine - isolierte - Beurteilung der nachfolgenden

Überlassung nicht erforderlich. In diesen Fällen ist vielmehr insgesamt von einer Kreditgewährung des Leasing-Gebers an den Leasing-Nehmer auszugehen.

Ausgangsfall:

Der Hersteller von Kopiergeräten H und die Kopierervermietungsgesellschaft V schließen einen Kaufvertrag über die Lieferung von Kopiergeräten, wobei das zivilrechtliche Eigentum auf die Vermietungsgesellschaft übergeht. Gleichzeitig verpflichtet sich V, dem Hersteller H die Rückübertragung der Kopiergeräte nach Ablauf von 12 Monaten anzudienen, H macht regelmäßig von seinem Rücknahmerecht Gebrauch. Zur endgültigen Rückübertragung bedarf es eines weiteren Vertrags, in dem die endgültigen Rückgabe - und Rücknahmekonditionen einschließlich des Rückkaufpreises festgelegt werden. Während der „Vertragslaufzeit“ von 12 Monaten vermietet die Vermietungsgesellschaft die Kopiergeräte an ihre Kunden.

Umsatzsteuerrechtlich liegen zwei voneinander getrennt zu beurteilende Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG vor. Die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten geht zunächst auf V über und fällt nach Ablauf von 12 Monaten bei regelmäßigem Ablauf durch einen neuen Vertragsabschluss wieder an H zurück. Sowohl H als auch V sind dann jeweils vorsteuerabzugsberechtigt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG hinsichtlich der Lieferung.

Abwandlung 1:

Wie Ausgangsfall, wobei V einen weiteren Vertrag mit der Leasinggesellschaft L zur Finanzierung des Geschäfts mit H schließt. Hiernach verkauft V die Kopiergeräte an L weiter und least sie gleichzeitig von L zurück, die sich ihrerseits unwiderruflich zur Rückübertragung des Eigentums nach Ablauf des Leasingzeitraums verpflichtet. Das zivilrechtliche Eigentum wird übertragen und L ermächtigt V, die geleasten Kopiergeräte im Rahmen des Vermietungsgeschäfts für ihre Zwecke zu nutzen. Die Laufzeit des Vertrags beschränkt sich auf 12 Monate und die für die spätere Bestimmung des Rückkaufpreises maßgebenden Konditionen werden bereits jetzt vereinbart.

In der Veräußerung der Kopiergeräte von H an V und deren Rückübertragung nach 12 Monaten liegen entsprechend den Ausführungen zum Ausgangsfall zwei voneinander zu trennende Lieferungen vor.

Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Kopiergeräten durch V an L dient dagegen lediglich der Besicherung der Refinanzierung des V bei L. Es findet keine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag der Kopiergeräte statt. Die Gesamtbetrachtung aller Umstände und vertraglichen Vereinbarungen des Einzelfalls führt zu dem Ergebnis, dass insgesamt nur eine Kreditgewährung von L an V vorliegt. Im Gegensatz zum Ausgangsfall wird die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten nicht übertragen. Soweit V und L gleichwohl mit gesondertem Steuerausweis über eine vermeintliche Lieferung abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer

nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne dass der Abrechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dies gilt entsprechend, soweit L gegenüber V eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet hat.

Abwandlung 2:

Wie Ausgangsfall, mit der Besonderheit, dass V die L einschaltet. Diese tritt den zuvor zwischen H und V vereinbarten Kopiergerätekaufverträgen mit Rückkandienungsverpflichtung in Form von Nachtragsvereinbarungen bei, bevor die Kopiergeräte von H an V ausgeliefert werden. Infolge des Vertragsbeitritts wird L schuldrechtlich neben V Vertragspartnerin der späteren Kauf- und späteren Rückkauf-Verträge mit H. Über die Auslieferung der Kopiergeräte rechnet H mit L ab, welche anschließend einen Leasingvertrag bis zum Rückkauf-Termin mit V abschließt. Im Unternehmen der V werden die Kopiergeräte den Planungen entsprechend ausschließlich für Vermietungszwecke genutzt. Zum Rückkauf-Termin nach 12 Monaten werden die Geräte gemäß den vereinbarten Konditionen von V an H zurückgegeben.

Die Vorstellungen der Beteiligten H, V und L sind bei der gebotenen Gesamtbeurteilung darauf gerichtet, V unmittelbar die Verfügungsmacht an den Geräten zu verschaffen, während L lediglich die Finanzierung des Geschäfts übernehmen soll. Mit der Übergabe der Geräte werden diese deshalb durch H an V geliefert. Es findet mithin weder eine (Weiter-)Lieferung der Geräte von V an L noch eine Rückvermietung der Geräte durch L an V statt. L erbringt vielmehr eine sonstige Leistung in Form der Kreditgewährung an V. Die Rückübertragung der Geräte an H nach Ablauf der 12 Monate führt zu einer Lieferung von V an H. Soweit H, V und L mit gesondertem Steuerausweis über vermeintliche andere Leistungen abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne dass dem jeweiligen Abrechnungsempfänger der Vorsteuerabzug zusteht.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die Vertragsparteien bei den o. g. sowie vergleichbaren Gestaltungen entgegen den hier dargestellten Grundsätzen über eine vermeintliche Lieferung bzw. über eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet haben, wenn sämtliche für die Gesamtbetrachtung maßgeblichen Verträge vor dem 1. Juli 2009 abgeschlossen wurden. Dies gilt nicht in den in Abschn. 25 Abs. 6 Satz 2 UStR bezeichneten Fällen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag