

# Die umsatzsteuerliche Behandlung von Leasing-Entgeltzahlungen

## Ansprüche des Leasing-Gebers bei Vertragsbeendigung

THOMAS STEINMASSL, STEFAN FUCHS, CATRIN SCHÖNSIEGEL, MÜNCHEN

In dem nachfolgenden Beitrag geben die Autoren einen Überblick über die Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung, der Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesgerichtshofs zur Umsatzsteuerpflicht bei Vertragsbeendigung.

Ob Ansprüche des Leasing-Gebers bei Beendigung des Leasing-Vertrages umsatzsteuerpflichtig sind, hängt unter anderem davon ab, auf welche Art und Weise der Leasing-Vertrag beendet worden ist. In Betracht kommen vier Konstellationen:

- ▶ die ordnungsgemäße Vertragsbeendigung,
- ▶ die außerordentliche Kündigung wegen Zahlungsverzuges beziehungsweise wegen
- ▶ Totalschadens oder Diebstahls sowie
- ▶ der Abschluss eines Aufhebungsvertrages.

In der Leasing-Branche ist die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Konstellationen uneinheitlich. Zudem kam es in den letzten Jahren zu erheblichen Verunsicherungen, weil die Zivilgerichte in ihren Urteilen zum Teil die einschlägigen Finanzverwaltungsanweisungen und Urteile der Finanzgerichte nicht hinreichend berücksichtigt haben. Die Autoren zeigen deshalb die umsatzsteuerliche Behandlung anhand der aktuellen Praxis der Finanzverwaltung und Rechtsprechung auf. Von praktischem Interesse könnte insbesondere die uneinheitliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 2005 und des Bundesgerichtshofs aus dem Jahr 2007 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Ausgleichszahlungen bei einvernehmlicher Vertragsaufhebung sein.

Eine Differenzierung nach der Art und Weise der Vertragsbeendigung ist deshalb erforderlich, weil wesentliches Kriterium für die umsatzsteuerliche Behandlung einer Ausgleichszahlung ist, ob hier eine umsatzsteuerpflichtige vertragliche Zahlung vorliegt oder eine nicht umsatzsteuerpflichtige Schadensersatzzahlung. Darüber hinaus kommt es auf die Art der Ausgleichszahlung an, insbesondere ob eine Wechselbeziehung zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt.

### Minderwertausgleich bei Vertragsbeendigung

Nach ordnungsgemäßer Beendigung eines Leasing-Vertrags wird durch einen Gutachter festgestellt, ob der Leasing-Nehmer den Leasing-Gegenstand in vertragsgemäßen Zustand zurückgegeben hat. Ist dies nicht der Fall, hat der Leasing-Geber die Wahl, ob er dem Leasing-Nehmer die gutachterlich ermittelten Reparaturkosten in Rechnung stellt (sogenannter Minderwertausgleich), oder ob er dem Leasing-Nehmer die Differenz zwischen dem vereinbarten Restwert und dem Verwertungserlös in Rechnung stellt (sogenannter Restwertausgleich). In der führenden Kommentarliteratur ist die umsatzsteuerliche Behandlung eines Minderwertausgleichs durch die Finanzverwaltung, der anlässlich eines Unfallschadens

1) BStBl 2006, 241.

in Höhe der gutachterlich ermittelten Reparaturkosten vom Leasing-Geber geltend gemacht wird, umstritten. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt nach dem BMF-Schreiben vom 20.2.2006<sup>1)</sup> (Schreiben des Bundesministerium für Finanzen) hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Minderwertausgleichs bei der Rückgabe von geleasten Gegenständen nach ordnungsgemäßem Vertragsende Folgendes:

- ▶ Die Zahlung eines Minderwertausgleichs ist nicht als Schadensersatz zu beurteilen und somit umsatzsteuerpflichtig, wenn der wertgeminderte Leasing-Gegenstand zum Gebrauch im Rahmen

### DIE AUTOREN:

Thomas Steinmassl,  
Stefan Fuchs und  
Catrin Schönsiegel, LL.M.,  
München



sind Anwälte der Kanzlei SNP Schlawien Naab Partnerschaft in München und dort Teil des Kompetenzteams Steuern und Leasing. Unter der Führung des Partners Thomas Steinmassl beraten sie namhafte Leasing-Gesellschaften in sämtlichen wirtschaftsrechtlichen Bereichen.



E-Mail:

thomas.steinmassl@schlawien-naab.de  
stefan.fuchs@schlawien-naab.de  
catrin.schoensiegel@schlawien-naab.de

des Leasing-Vertrages überlassen worden ist. Auf die Art des Leasing-Vertrages und des überlassenen Leasing-Gegenstands sowie die Ursache für die Wertminderung soll es nach dem BMF dabei nicht ankommen. Diese Grundsätze sollen daher neben Fällen des Kfz-Leasings mit Kilometerabrechnung zum Beispiel auch bei Leasing-Verträgen mit Restwertausgleich gelten.

- Die Zahlung stellt nach Ansicht des BMF in diesen Fällen Entgelt für die vereinbarte Gebrauchsüberlassung dar. Dies soll nach dem BMF auch dann gelten, wenn die Wertminderungsentschädigung für eine unfallbedingt über das normale Maß hinausgehende Beanspruchung des Leasing-Gegenstandes zu entrichten ist.

Das BMF stützt sich hier auf das Urteil des BGH (Bundesgerichtshof) vom 1.3.2000<sup>2)</sup>, in dem der BGH unter anderem entschieden hat, dass ein Minderwertausgleich der aufgrund eines Unfallschadens in Höhe der gutachtlich ermittelten Reparaturkosten vom Leasing-Geber geltend gemacht wird, als Erfüllungsanspruch aus der Gebrauchsüberlassung und nicht als Ersatzanspruch wegen Verschlechterung des Leasing-Gegenstandes zu beurteilen sei. Nach Rechtsauffassung des BGH steht hier die Ausgleichszahlung mit der Leistung des Leasing-Gebers insofern in Wechselbeziehung, sodass eine steuerbare sonstige Leistung anzunehmen sei. Nachdem die Rechtsansichten der Finanz-

verwaltung vor Erlass des BMF-Schreibens vom 20.2.2006 aber uneinheitlich waren, wird es von der Finanzverwaltung daher nicht beanstandet, wenn Zahlungen zum Ausgleich eines unfallbedingten Minderwertes entgegen den Ausführungen der Autoren als Schadensersatz behandelt werden, wenn die Laufzeit des zugrunde liegenden Leasing-Vertrages vor dem 1.1.2006 geendet hat (sogenannte Altfälle). Insbesondere Dr. Friedrich Klenk, RiBFH a.D., hat die Rechtsauffassung des BMF kritisiert. Bei der Frage, ob eine Leistung gegen Entgelt im Sinne des UStG beziehungsweise der 6. EU-Richtlinie vorliegt, gehe es nicht darum, ob eine Zahlung des Leistungsempfängers an den Leistenden nach der Zivilrechtsordnung als Erfüllungsanspruch qualifiziert wird, sondern darum, ob entsprechend der Rechtsprechung des EuGH ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert besteht.<sup>3)</sup> Wie beim echten Schadensersatzanspruch verneint ein Teil der Literatur diesen unmittelbaren Zusammenhang bei einem Minderwertausgleich<sup>4)</sup> und behandelt den Minderwertausgleich wie echten Schadensersatz. Konsequenterweise wäre hiernach der Minderwertausgleichsanspruch des Leasing-Gebers nicht umsatzsteuerpflichtig. Wegen der eindeutigen Aussage des BMF im Schreiben vom 20.2.2006 sollte trotz der Kritik in der Literatur der Minderwertausgleich wie eine vertragliche Leistung behandelt werden und auf den Rechnungen vorsorglich die Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

[www.dkhw.de](http://www.dkhw.de)  
030/308 693-0



# Spielräume schaffen.

Denn Bewegungsfreiheit ist ein Grundrecht.



## Fristlose Kündigung bei Zahlungsverzug

Sofern der Leasing-Geber den Leasing-Vertrag wegen eines Zahlungsverzugs des Leasing-Nehmers fristlos kündigt, hat er gegen diesen einen Schadensersatzanspruch wegen Nichterfüllung. Die Schadensersatzforderung des Leasing-Gebers besteht in der Regel aus der Summe der abgezinsten ausstehenden Leasing-Raten zum Zeitpunkt der fristlosen Kündigung und dem vertraglich vereinbarten abgezinsten (hypothetischen) Restwert bei Rückgabe. Sowohl nach der Rechtsprechung des BGH<sup>5)</sup>, als auch nach der Rechtsprechung des BFH<sup>6)</sup> ist der Schadensersatz wegen entgangener Leasing-Raten infolge außerordentlicher fristloser Kündigung kein Entgelt für die Leistung des Leasing-Gebers im Sinne des UStG<sup>7)</sup> und damit als „echter“ Schadensersatz zu qualifizieren.<sup>8)</sup> Mithin ist auf den entsprechenden Abrechnungen auch keine Umsatzsteuer auszuweisen. Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung aufgegriffen und die Umsatzsteuerrichtlinie 2000 in A 3 Abs. 9 UStR dahingehend geändert, dass im Falle der vorzeitigen Beendigung eines Leasing-Vertrages vertragsgemäß zu leistende Zahlun-

2) BGH-Urteil vom 1.3.2000, NJW-RR 2000, 1303.

3) Vgl. Klenk, Der Betrieb 2006, 1180.

4) Vgl. Klenk, Der Betrieb 2006, 1182.

5) BGH-Urteil vom 11.2.1987, NJW 1987, 1690; Urteil vom 14.3.2007 – VIII ZR 68/06.

6) BGH-Urteil vom 24.8.1995, DStR 1995, 1674.

7) Vgl. auch Klenk, Der Betrieb 2006, 1181.

8) Vgl. auch Sölch/Ringleb, UStG, § 1 Rn. 61.

gen des Leasing-Nehmers als echter Schadensersatz zu qualifizieren sind. Dementsprechend ist auch nach Ansicht der Finanzverwaltung hier keine Umsatzsteuer auszuweisen.

### Untergang des Leasing-Gegenstandes

Bei außerordentlicher Kündigung des Leasing-Vertrages durch eine der Vertragsparteien wegen Totalschadens oder Diebstahls steht dem Leasing-Geber gegen den Leasing-Nehmer ein Ausgleichsanspruch auf Vollamortisation zu. Fraglich ist, ob dieser Ausgleichsanspruch umsatzsteuerpflichtig ist. Bis zum Jahre 2000 hat die Finanzverwaltung die Rechtsauffassung vertreten, dass Ausgleichszahlungen, die der Leasing-Nehmer aus Anlass des Untergangs des Leasing-Gegenstandes zu leisten hat, als steuerbar und steuerpflichtig zu qualifizieren sind.<sup>9)</sup> Diese Auffassung der Finanzverwaltung ist seit Erlass des A 3 Abs. 9 UStR im Jahre 2000 überholt. Nach A 3 Abs. 9 UStR 2000/2005 sind im Falle der vorzeitigen Beendigung eines Leasing-Vertrages vertragsgemäß zu leistende Zahlungen des Leasing-Nehmers als echter Schadensersatz zu qualifizieren. Ausweislich dieser Umsatzsteuerrichtlinie differenziert die Finanzverwaltung dabei nicht nach den Gründen der Vertragsbeendigung. Die herrschende Kommentarliteratur vertritt deshalb die Auffassung, dass nicht nur der Ersatz für entgangene Leasing-Raten durch außerordentliche Kündigung (wegen schuldhafter Pflichtverletzung des Leasing-Nehmers) unter A 3 Abs. 9 UStR 2000/2005 fällt, sondern auch infolge von Totalschaden oder Diebstahl. Mangels Leistungsaustausch

liege kein umsatzsteuerlicher Vorgang vor, sodass hier keine Umsatzsteuer auszuweisen sei.<sup>10)</sup>

Lässt der Leasing-Geber hingegen den Reparaturschaden beheben, den der Leasing-Nehmer reparieren müsste, und erhält er den Rechnungsbetrag vom Leasing-Nehmer beziehungsweise der Kaskoversicherung oder der Haftpflichtversicherung eines Dritten ersetzt, soll diese Zahlung beim Leasing-Geber als zusätzliches Leasing-Entgelt zu versteuern sein.<sup>11)</sup> Ferner hat die EG-Kommission in einer Antwort auf eine parlamentarische Anfrage zum Ersatz des Wertes des Fahrzeugs infolge von Diebstahl oder Zerstörung die Auffassung vertreten, dass dieser Wert nicht als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen ist.<sup>12)</sup> Demzufolge liegt hier auch nach Auffassung der EG-Kommission ein nicht steuerbarer Umsatz bei Untergang des Leasing-Objektes vor.

Mit Urteil vom 14.3.2007<sup>13)</sup> hat der BGH die Rechtsansicht der herrschenden Kommentarliteratur bestätigt, indem er klargestellt hat, dass der leasingtypische Ausgleichsanspruch des Leasing-Gebers angesichts einer nicht durch den Leasing-Nehmer schuldhaft verursachten außer-

ordentlichen Kündigung keine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung darstellt, sondern als echter Schadensersatz im Sinne des UStG zu qualifizieren ist. Der BGH begründet dies insbesondere damit, dass nach Beendigung des Leasing-Vertrages und Rückgabe, Verlust oder Untergang der Leasing-Sache der Ausgleichszahlung des Leasing-Nehmers keine steuerbare Leistung des Leasing-Gebers mehr gegenübersteht. Mangels Leistungsaustausch liegt damit auch keine steuerbare Leistung vor. Nach Auffassung des BGH kommt es damit auch nicht zu der „Kuriosität“, dass der Leasing-Nehmer im Falle einer von ihm schuldhaft verursachten Kündigung des Leasing-Vertrages besser stehen würde als im Fall einer nicht schuldhaft verursachten Beendigung, weil im ersten Fall keine Umsatzsteuer auf seine Schadensersatzzahlung anfallen würde, während er im zweiten Fall Umsatzsteuer auf die Ausgleichszahlung zu leisten hätte. Zudem sind nach Ansicht des BGH sogenannte Entschädigungen oder Schadensersatzzahlungen kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlenden erfolgt, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden und seine Folgen

## BETTE – WESTENBERGER – BRINK RECHTSANWÄLTE

Ihre Ansprechpartner für

### FINANZIERUNG LEASING FACTORING

**BÜRO MAINZ**  
Große Bleiche 60-62  
55116 Mainz  
Tel.: (0 61 31) 2 87 70-0  
Fax: (0 61 31) 2 87 70-99  
e-mail: info@mainz.bwb-law.de

**BÜRO ERFURT**  
Semmelweisstraße 12  
99096 Erfurt  
Tel.: (03 61) 3 47 40-0  
Fax: (03 61) 3 47 40-99  
e-mail: info@erfurt.bwb-law.de

**BÜRO BERLIN**  
Kurfürstendamm 182  
10707 Berlin  
Tel.: (0 30) 88 77 39 82  
Fax: (0 30) 88 77 39 83  
e-mail: info@bwb-law.de

Internet: [www.bwb-law.de](http://www.bwb-law.de)

Justizrat  
Dr. Norbert Westenberger  
Dr. Ulrich Brink  
Christian v. der Lühe  
M.B.L. - HSG  
Hans-J. Hasemann-Trutzel  
Birgit Anuschek  
Christian Ceranski  
Julia Bette  
Christian Stückrad  
Almut Diederichsen  
Barbara Samuelsen  
Bengt Scheiner  
Tomasz Stockhaus  
Dr. Susanne Salzmann  
Peter Schultz  
Dr. Klaus Bette  
(Senior Consultant)

9) So auch: BGH, NJW 1986, 1335; Reinking/Egert, Der Autokauf, 9. Auflage 2005, S. 632, Rn. 963.

10) Sölch/Ringleb, UStG, § 1 Rn. 61; BFH, BFHE 178, 485, BStBl 95, 808; BGH Urteil vom 11.2.1987 – VIII ZR 27/86, NJW 1987, 1690.

11) Sölch/Ringleb, UStG, § 1 Rn. 61; Bunjes/Geist, USt, § 1 Rn 28.

12) ABIEG 1994 Nr. C 140/34; vgl. Klenk, Der Betrieb 2006, 1181.

13) BGH, AZ: VIII ZR 68/06, Betriebs-Berater 2007, 1022.

einzustehen hat.<sup>14)</sup> Insofern liegt bei den Ausgleichszahlungen ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang vor.

### **Einvernehmliche Vertragsaufhebung**

Umstritten und nicht einheitlich ist die umsatzsteuerliche Behandlung von „Abstandszahlungen“ bei einvernehmlichen Vertragsaufhebungen.<sup>15)</sup> So hat der BFH im Jahr 2005 entschieden, dass Abstandszahlungen aufgrund einer einvernehmlichen Vertragsaufhebung steuerbare sonstige Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind. Der BGH hat in dem Urteil vom 14.3.2007 hingegen klar gestellt, dass auch bei einer einvernehmlichen vorzeitigen Beendigung des Leasing-Vertrages leasingtypische Ausgleichszahlungen des Leasing-Nehmers als nicht steuerbare Schadensersatzleistungen zu qualifizieren sind.

Im Einzelnen:

Der BFH hat bei Aufhebung eines Beratervertrages gegen „Abstandszahlung“ mit Urteil vom 7.7.2005, VR 34/03<sup>16)</sup> entschieden, dass die Zustimmung zur vorzeitigen Aufhebung eines Beratervertrages gegen Schadensersatz eine sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sein kann. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung setzt dabei das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen erbrachter Leistung und dem empfangenen Gegenstand voraus. Bei Leistungen auf der Basis eines gegenseitigen Vertrages, durch den sich eine Vertragspartei zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die andere sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 S. 1 UStG regelmäßig erfüllt, falls der leistende Vertragspartner Unternehmer ist. Zwischen dem erbrachten und dem

empfangenen Gegenwert besteht in diesem Fall ein unmittelbarer Zusammenhang.<sup>17)</sup> Nach Auffassung des BFH in dem Urteil vom 7.7.2005 liegen diese Voraussetzungen vor, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet.<sup>18)</sup> Bei einer einvernehmlichen Beendigung eines Beratervertrages gegen zu zahlendes Entgelt (Abfindungszahlung), hat der eine Vertragspartner nach Ansicht des BFH eine aufgrund der vorausgehenden wirtschaftlichen Tätigkeit erworbene Rechtsposition und damit die rechtliche Möglichkeit, darüber zu disponieren, zum Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages gemacht. Durch die Abstandszahlung bei vorzeitiger Vertragsaufhebung hat nach Ansicht des BFH der eine Vertragspartner auch einen Vorteil erlangt, indem er ohne weitere Streitigkeiten vorzeitig aus dem Vertrag mit fester Laufzeit entlassen worden ist. Dies solle nach Auffassung des BFH für eine entgeltliche Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und entsprechenden Leistungsaustausch genügen. Wenn man die Rechtsauffassung des BFH auf Leasing-Verträge anwendet, würde auch bei der einvernehmlichen Aufhebung eines Leasing-Vertrages gegen Abstandszahlung eine steuerbare sonstige Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen.

Wie ausgeführt, hat der BGH aber mit Urteil vom 14.3.2007<sup>19)</sup> entschieden, dass der leasingtypische Ausgleichsanspruch des Leasing-Gebers infolge einer nicht durch den Leasing-Nehmer schuldhaft veranlassten außerordentlichen Kündigung keine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung darstellt, sondern als echter Schadensersatz im Sinne des UStG zu qualifizieren ist. Nach Ansicht des BGH gilt dies auch für den Ausgleichsanspruch anlässlich ordentlicher Kündigung oder einvernehmlicher vorzeitiger Beendigung des Leasing-Vertrages, weil nach Beendigung des Leasing-Vertrages kein Leistungsaustausch zwischen Leasing-Geber und Leasing-Nehmer vorliegen würde. Ent-

gegen der hier aufgeführten Rechtsauffassung des BFH liegt damit nach Ansicht des BGH bei der einvernehmlichen Aufhebung eines Leasing-Vertrages gegen Abstandszahlung eine nicht steuerbare Schadensersatzleistung vor. Daran soll sich nach den Ausführungen des BGH auch nichts ändern. Die Ausgleichszahlung dient dem Ausgleich der noch nicht amortisierten Anschaffungs- und Finanzierungskosten des Leasing-Gebers. Der BGH räumt zwar ein, dass dessen Vertragsleistung leasingtypisch nicht nur in der zeitweiligen Gebrauchsüberlassung, sondern – wirtschaftlich gesehen – auch in der Bereitstellung des dafür erforderlichen Kapitals auf Zeit liegt. Wird der Vertrag jedoch vorzeitig beendet und die Leasing-Sache zurückgegeben oder verwertet, soll dem Leasing-Nehmer nicht nur der weitere Sachgebrauch, sondern auch die mittelbare Kapitalnutzung entzogen sein.<sup>20)</sup> Mithin fehle es nach Ansicht des BGH bei der Ausgleichszahlung an der Gegenleistung.

Nach Auffassung der Autoren liegen bei Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit einer einvernehmlichen vorzeitigen Beendigung des Leasing-Vertrages damit unterschiedliche Rechtsauffassungen des BGH und des BFH vor. Damit könnte die Gefahr bestehen, dass sich die Finanzverwaltung auf das Urteil des BFH beruft und die Ausgleichszahlung als umsatzsteuerpflichtigen Vorgang qualifiziert, die Zivilrechtsprechung jedoch einen Ersatzanspruch der Umsatzsteuer aufgrund des Urteils des BGH verneint. Es bleibt also abzuwarten, wie dieses Kuriosum in der Praxis zukünftig gelöst wird. ◀

14) BGH, AZ: VIII ZR 68/06, Betriebs-Berater 2007, 1022.

15) Für Mehrwertsteuerausweis: Struppek, FLF 1999, 84.

16) BFH, Urteil vom 7.7.2005, DStR 2005, 1730.

17) BFH, Urteil vom 7.7.2005, DStR 2005, 1730.

18) Vgl. DStR 2005, 1730.

19) BGH, AZ: VIII ZR 68/06; Betriebs-Berater 2007, 1022.

20) BGH-Urteil vom 14.3.2007 – VIII ZR 68/06.