

BFH: Zahlung eines Minderwertausgleichs wegen Schäden am Leasingfahrzeug nicht umsatzsteuerbar

BFH, Urteil vom 20.3.2013 – XI R 6/11

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2013-1878-2](#)
unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHER LEITSATZ

Verpflichtet sich der Leasingnehmer im Leasingvertrag, für am Leasingfahrzeug durch eine nicht vertragsgemäße Nutzung eingetretene Schäden nachträglich einen Minderwertausgleich zu zahlen, ist diese Zahlung beim Leasinggeber nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 S. 2; Sechste Richtlinie 77/388/EWG Art. 2 Nr. 1

SACHVERHALT

Die X-GmbH, eine Organgesellschaft der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), schloss mit der Y-GmbH über ein Kfz vom Typ Z einen Leasingvertrag mit einer Laufzeit von 42 Monaten, der nach Ablauf von 12 Monaten von einem anderen Leasingnehmer übernommen wurde.

Die vertraglich vereinbarten „Leasing-Bedingungen für Geschäftsfahrzeuge“ enthalten auszugsweise folgende Regelungen:

„IX. Halterpflichten

...

3. Der Leasing-Nehmer hat dafür zu sorgen, dass das Fahrzeug nach den Vorschriften der Betriebsanleitung des Herstellers behandelt wird. Das Fahrzeug ist im Rahmen des vertraglichen Verwendungszwecks schonend zu behandeln und stets in betriebs- und verkehrssicheren Zustand zu erhalten.“

„XVI. Rückgabe des Fahrzeugs

...

2. Bei Rückgabe muss das Fahrzeug in einem dem Alter und der vertragsgemäßen Fahrleistung entsprechenden Erhaltungszustand, frei von Schäden sowie verkehrs- und betriebssicher sein. Normale Verschleißspuren gelten nicht als Schaden. ...

3. Bei Rückgabe des Fahrzeuges nach Ablauf der bei Vertragsabschluss vereinbarten Leasing-Zeit gilt folgende Regelung:

Entspricht das Fahrzeug bei Verträgen ohne Gebrauchtwagenabrechnung nicht dem Zustand gemäß Ziffer 2 Absatz 1, ist der Leasing-Nehmer zum Ersatz des entsprechenden Schadens verpflichtet.“

Nach Ablauf des Leasingvertrages im März 2009 machte die X-GmbH gegenüber dem Leasingnehmer einen Anspruch auf Minderwertausgleich für über den vertragsgemäßen Gebrauch hinausgehende Schäden an dem geleasteten Fahrzeug geltend, die lt. dem entsprechenden Prüfgutachten u. a. Lackschäden, eine fehlende Funktion der Lenkhilfe sowie eine Beschädigung des Panzerrohres umfassten. Der Leasingnehmer leistete daraufhin letztendlich ... Euro.

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2009 unterwarf die Klägerin diesen Betrag nicht der Umsatzsteuer und teilte dies dem Beklagten und Revisionskläger (FA) mit. Am 22.5.2009 erging ein geänderter Vorauszahlungsbescheid unter Hinweis auf das Schreiben des BMF vom 22.5.2008 – IV B 8 – S 7100/07/10007, 2008/0260780 (BStBl. I 2008, 632), wonach der Minderwertausgleich als eine leasingtypische vertragliche Gegenleistung für die Überlassung des Leasinggegenstands durch den Leasinggeber zu behandeln sei. Darin erhöhte das FA die Umsatzerlöse um den Minderwertausgleich.

Hiergegen richtete sich die – mit Zustimmung des FA – erhobene Sprungklage, der das FG stattgab. Das FG ließ die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu. ...

AUS DEN GRÜNDEN

II. Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen 20 (§ 126 Abs. 2 FGO).

Vom Leasingnehmer entrichteter Minderwertausgleich kein Leistungsaustausch

Das FG hat zu Recht entschieden, dass hinsichtlich des vom Leasingnehmer entrichteten Minderwertausgleichs kein Leistungsaustausch i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt und die insoweit gegenüber der Klägerin vorgenommene Umsatzsteuerfestsetzung rechtswidrig war. 21

Entgeltliche Leistung

1. 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. Entgelt ist gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 UStG grundsätzlich alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. 22

Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, die in Übereinstimmung mit Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist, sind nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, im Wesentlichen folgende unionsrechtlich geklärten Grundsätze zu berücksichtigen: 23

Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und erhaltenem Gegenwert

a) Zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen eines zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnisses, in dem gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, erbracht wurde (vgl. z. B. EuGH-Urteile vom 21.3.2002 – C-174/00 – Kennemer Golf & Country Club –, Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95, EWS 2002, 194, RIW 2002, 559, Rz. 39; vom 18.7.2007 – C-277/05 – Société thermale d'Eugénie-les-Bains –, Slg. 2007, I-6415, BFH/NV Beilage 2007, 424, Rz. 19; BFH-Urteile vom 11.2.2010 – V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl. II 2010, 765, Rz. 20, und vom 30.6.2010 – XI R 22/08, BFHE 231, 248, BStBl. II 2010, 1084, Rz. 11 f., jeweils m. w. N.). 24

Dabei bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2008 – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl. II 2009, 749, unter II.3.a bb, und in BFHE 231, 248, BStBl. II 2010, 1084, Rz. 13).

Entschädigungs- oder Schadensersatzleistungen kein Entgelt

b) Echte Entschädigungs- oder Schadensersatzleistungen sind demgegenüber kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Zahlung 26

nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlungsempfänger erfolgt, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat (vgl. BFH-Urteile vom 10.12.1998 – V R 58/97, BFH/NV 1999, 987, und in BFHE 231, 248, BStBl. II 2010, 1084, Rz. 14). In diesen Fällen besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Leistung (BFH-Urteil in BFHE 228, 467, BStBl. II 2010, 765, Rz. 20).

- 27 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen stellt der im Streitfall vom Leasingnehmer gezahlte Minderwertausgleich an die X-GmbH eine nicht steuerbare Entschädigung dar und ist daher nicht als Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 S. 2 UStG zu behandeln.

Bezeichnung als „Schadensersatz“ nicht entscheidend

- 28 a) Bei dem zwischen der X-GmbH als Organgesellschaft der Klägerin – die Organträgerin i.S. von § 2 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 2 UStG ist – und dem Leasingnehmer geschlossenen Leasingvertrag ergibt sich die fehlende Steuerbarkeit des Minderwertausgleichs indes nicht schon daraus, dass die Beteiligten die Zahlung des Leasingnehmers in Abschnitt XVI Ziffer 3 der Leasingbedingungen als „Schadensersatz“ bezeichnet haben. Denn im Umsatzsteuerrecht, das von unionsrechtlich einheitlichen Begriffen ausgeht, ist die jeweilige von den Beteiligten verwendete Bezeichnung unmaßgeblich (z.B. BFH-Urteil vom 6.5.2004 – V R 40/02, BFHE 205, 535, BStBl. II 2004, 854, BB 2004, 1726 Ls, unter II.3.).

Leasingraten Entgelt für Nutzungsüberlassung

- 29 b) Im Streitfall ist der von der Rechtsprechung geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert insofern zu bejahen, als der Leasingnehmer aufgrund der von der X-GmbH erbrachten Nutzungsüberlassung des Fahrzeugs im Rahmen des vertraglich vereinbarten Verwendungszwecks die Leasingraten entrichtet hat.

Minderwertausgleich aber keine eigenständige Leistung

- 30 Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist jedoch nicht gegeben, soweit der Leasingnehmer gemäß Abschnitt XVI der Leasingbedingungen den vereinbarten Schadensersatz gerade deshalb schuldet, weil der Erhaltungszustand des Fahrzeugs bei dessen Rückgabe nicht seinem Alter und der vertragsgemäßen Fahrleistung entsprach.
- 31 Danach hat die X-GmbH bezogen auf den vom Leasingnehmer gezahlten Minderwertausgleich objektiv keine eigenständige Leistung erbracht.
- 32 c) Entgegen der Auffassung des FA liegt auch keine eigenständige Leistung der Leasinggeberin darin, dass sie die Nutzung des Leasingfahrzeugs über den vertragsgemäßen Gebrauch hinaus geduldet habe (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl. I 2008, 632, unter 2.). Das FA meint insofern, die Möglichkeit der Entschädigung sei bereits gedanklich wegen der geplanten „Vollamortisation“ im Vertrag angelegt gewesen. Danach habe der Leasingnehmer dem Leasinggeber zivilrechtlich als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung und die entsprechende Duldung der nicht vertragsgemäßen Nutzung grundsätzlich nicht nur die vereinbarten Leasingraten, sondern auch einen Ausgleich für den Ersatz des Minderwerts des Leasingfahrzeugs bei Rückgabe in nicht vertragsgemäßem Zustand geschuldet.
- 33 Diese Argumentation überzeugt aus folgenden Gründen nicht:
- 34 aa) Zwar kann ein „Dulden“ im Rahmen eines Vertragsverhältnisses eine eigenständige sonstige Leistung i.S. von § 3 Abs. 9 UStG sein (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 207, 560, BStBl. II 2005, 802, unter II.2.c; BGH-Urteil in HFR

2011, 1156, unter II.3.d, sowie allgemein z.B. Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 217). Hier hat die Leasinggeberin aber nach den getroffenen schuldrechtlichen Vereinbarungen den Leasingnehmer ausdrücklich berechtigt und verpflichtet, das Fahrzeug „im Rahmen des vertraglichen Verwendungszwecks“ schonend zu behandeln und „vertragsgemäß“ zu nutzen. Anhaltspunkte für die vom FA angenommene „Duldung“ einer darüber hinausgehenden nicht vertragsgemäßen Nutzung durch die Leasinggeberin ergeben sich daraus nicht.

Leasingvertrag enthält keinen Ausgleich bei „zwangsläufigem“ Schaden“

Der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich inso- 35 weit maßgeblich von dem Fall, der dem BFH bei seinem Urteil in BFHE 207, 560, BStBl. II 2005, 802 zugrunde lag. Der BFH hatte darin geklärt, dass die Ausgleichszahlung für beim Bau einer Überlandleitung entstehende Flurschäden durch deren Betreiber an den Grundstückseigentümer kein Schadensersatz ist, sondern Entgelt für die Duldung der Flurschäden durch den Eigentümer. Bestimmend dafür war, dass wenn ein wirtschaftliches Vorhaben, zu dessen Verwirklichung vertragliche Vereinbarungen geschlossen werden, zwangsläufig zu Schäden bei einem Vertragspartner führt und hierfür ein am Umfang der Schäden orientierter Ausgleich vereinbart wird, der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung dann darauf gerichtet ist, dass der „Ersatz“ in die Gegenleistung einfließt. Demgegenüber zielte die Vereinbarung im Streitfall nicht darauf ab, einen 36 „zwangsläufigen“ Schaden im Sinne der vorgenannten BFH-Rechtsprechung auszugleichen. Die Absprache im Hinblick auf eine etwaige nicht vertragsgemäße Nutzung des Leasingfahrzeugs und den insoweit zu bezahlenden Minderwertausgleich hatten die Beteiligten vor diesem Hintergrund lediglich vorsorglich getroffen, so dass eine entsprechende „Duldungsleistung“ der Leasinggeberin nicht angenommen werden kann. Der Senat folgt damit nicht der in der Literatur vertretenen Auffassung, wonach in vergleichbaren Fällen stets unabhängig von einem etwaigen Leistungswillen von einer „Duldung“ der übervertraglichen Nutzung auszugehen ist (vgl. Hummel, UR 2006, 614; Stadie, UR 2011, 801; kritisch dazu Jacobs, NWB 2011, 2700, unter VI.), weil auch aus Sicht des Leasingnehmers angesichts der im Streitfall getroffenen vertraglichen Vereinbarungen eine solche „Duldung“ nicht gegeben war.

Leistungsaustausch nach – vom Unionsrecht geprägten – umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben zu prüfen

bb) Soweit das FA darüber hinaus maßgeblich die zitierte Rechtsprechung 37 des BGH zur im Leasingvertrag angelegten „Vollamortisation“ mit entsprechenden vertraglichen Erfüllungspflichten anwendet (vgl. z.B. BGH-Urteile in HFR 2011, 1156, unter II.2., und vom 14.11.2012 – VIII ZR 22/12, BB 2013, 1172 m. BB-Komm. Graf von Westphalen, DB 2012, 2865, unter II.2.a), ist darauf hinzuweisen, dass die Frage, ob ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegt, nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben zu beantworten ist (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 17.12.2009 – V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, unter II.1.c; vom 18.11.2010 – XI B 28/10, BFH/NV 2011, 204, Rz. 8; BGH-Urteil in HFR 2011, 1156, unter II.2. a.E.; vgl. auch Martin, UR 2006, 56, unter I.3.; Klenk, DB 2006, 1180; de Weerth, DStR 2008, 392).

cc) Was die im Vertrag bereits angelegte Entschädigungsregelung be- 38 trifft, war schließlich auch in dem vom EuGH entschiedenen Fall in der Rechtssache – Société thermale d'Eugénie-les-Bains – (Slg. 2007, I-6415, BFH/NV Beilage 2007, 424) die Möglichkeit des Rücktritts des Hotelga-

stes von der Reservierung und die Einbehaltung eines entsprechenden Angeldes im Vorhinein durch den Hotelbesitzer vorgesehen. Gleichwohl hat der EuGH insoweit keine eigenständige Leistung des Hotelbetreibers bejaht. Vielmehr hat der EuGH hervorgehoben, dass der Abschluss eines Vertrages und folglich das Bestehen einer rechtlichen Beziehung zwischen den Parteien normalerweise nicht von der Zahlung eines Angeldes abhängig sei. Dies stelle daher kein konstitutives Element eines Beherbergungsvertrages dar, sondern ein rein fakultatives Element, das in den Bereich der Vertragsfreiheit der Parteien falle (EuGH-Urteil – Société thermale d'Eugénie-les-Bains – in Slg. 2007, I-6415, BFH/NV Beilage 2007, 424, Rz. 21).

Streitfall mit EuGH Rs. Société thermale d'Eugénie-les-Bains vergleichbar

- 39 Der Streitfall ist insoweit dem Sachverhalt des EuGH in der Rechtssache – Société thermale d'Eugénie-les-Bains – (Slg. 2007, I-6415, BFH/NV Beilage 2007, 424) vergleichbar, als hier die Durchführung des Leasingvertrages selbst – nämlich die Überlassung des Leasinggegenstandes zur vertragsgemäßen Nutzung gegen entsprechende Leasingraten – unabhängig von einem etwaigen Minderwertausgleich war, der lediglich fakultativ – wie im Streitfall geschehen – von den Parteien im Rahmen der Vertragsfreiheit vereinbart werden konnte.

Bereitstellungsentgelte als pauschalierte Entschädigung nicht steuerbar

- 40 Auch in der Entscheidung des BFH, wonach sog. Bereitstellungsentgelte, die ein Speditionsunternehmen bei kurzfristiger Absage einer Zwangsräumung erhält, als pauschalierte Entschädigung nicht steuerbar sind (BFH-Urteil in BFHE 231, 248, BStBl. II 2010, 1084, unter I. und II.2.a), war für den Fall der Absage der Zwangsräumung eine entsprechende pauschalierte Entschädigung – vergleichbar dem Streitfall – bereits im Vorhinein im Vertrag vereinbart. Die pauschalierte Entschädigung hatte auch im dort entschiedenen Fall des BFH den wirtschaftlichen Zweck, etwaige außerhalb des Vertrages entstandene Schäden – vergleichbar dem Streitfall – auszugleichen.
- 41 Der Senat teilt deshalb nicht die in der Literatur vertretene Auffassung, wonach ein entscheidungserheblicher Unterschied des Streitfalls zum EuGH-Urteil in der Rechtssache – Société thermale Eugénie-les-Bains – (Slg. 2007, I-6415, BFH/NV Beilage 2007, 424) darin liege, dass hier der Leasingvertrag als Dauerschuldverhältnis grundsätzlich durchgeführt wurde, während bei den in der Rechtsprechung behandelten Fällen die Verträge letztlich nicht erfüllt wurden (so Klein, UR 2008, 133, 136, 137).
- 42 dd) Dieses Ergebnis setzt im Übrigen die Rechtsprechung des BFH fort, wonach der zu berichtigende Vorsteuerbetrag durch einen Schadensersatz, den der Leasingnehmer für die vorzeitige Beendigung des Leasingvertrages zu leisten hat, nicht gemindert wird. Der BFH hatte insoweit bereits geklärt, dass der von der Leasinggeberin geltend gemachte Schadensersatz kein Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung der Leasinggeberin ist (BFH-Urteil vom 24.8.1995 – V R 55/94, BFHE 178, 485, BStBl. II 1995, 808, BB 1995, 2461, unter II.3.d; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl. I 2008, 632, unter 1.). Diese Grundsätze müssen nach Auffassung des Senats gleichermaßen für eine Entschädigung gelten, die der Leasingnehmer wegen einer nicht vertragsgemäßen Nutzung des Leasingfahrzeuges nachträglich zu leisten hat (so im Ergebnis z.B. auch Klenk, DB 2006, 1180; de Weerth, DStR 2008, 392).
- 43 d) Die hiergegen vorgebrachten weiteren Einwendungen des FA greifen nicht durch.

Keine verfassungswidrige Privilegierung von vertragswidrigem Verhalten

aa) Das Vorbringen des FA, bei einer Behandlung des Minderwertausgleichs als nicht steuerbare Entschädigung komme es zu einer verfassungswidrigen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Privilegierung derjenigen, die vertragswidrig handelten, gegenüber anderen, die sich vertragstreu verhielten (vgl. Hummel, UR 2006, 614), vermag nicht zu überzeugen. Denn die umsatzsteuerrechtliche Differenzierung zwischen nicht steuerbaren Schadensersatz- bzw. Entschädigungsleistungen und steuerbaren Entgelten ist wegen des insoweit fehlenden Leistungsaustauschs i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sachlich gerechtfertigt und begegnet daher keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Entscheidend für die Annahme eines Leistungsaustauschs i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind die unter II.1.a dargelegten Voraussetzungen und nicht, ob einer Geldzahlung ein „Konsumguttransfer“ zugrunde liegt (so Hummel, UR 2006, 614) oder ob der Geschädigte „ein Gut opfert oder dessen Beeinträchtigung hinnehmen muss“ und „der Schädiger dafür einen Wertausgleich zu zahlen hat“ (so Stadie, UR 2011, 801).

bb) Soweit das FA überdies ausführt, es sei bei entsprechenden Leasingverträgen davon auszugehen, dass es wohl sehr häufig zu Fällen der übervertraglichen Abnutzung des Leasingfahrzeugs und damit zu der Zahlung eines leasingtypischen Minderwertausgleichs komme, hat dies kein anderes Ergebnis zur Folge. Etwas anderes würde nur gelten, wenn es sich bei der nicht vertragsgemäßen Nutzung des Leasingfahrzeugs um ein wirtschaftliches Vorhaben handeln würde, bei dem zwangsläufig Schäden beim Vertragspartner auftreten, wie dies z.B. beim Bau einer Überlandleitung entstehenden Flurschäden der Fall ist, so dass aus diesem Grund der „Ersatz“ in die Gegenleistung einfließen müsste (vgl. BFH-Urteil in BFHE 207, 560, BStBl. II 2005, 802, unter II.2.c). Wie bereits ausgeführt, kann im Streitfall indes nicht von einer derartigen „Zwangsläufigkeit“ der Schäden ausgegangen werden (vgl. vorstehende Ausführungen unter II.2.c aa).

Ergebnis steht im Einklang mit Zivilrechtsprechung

e) Das gefundene Ergebnis steht schließlich auch im Einklang mit der Rechtsprechung der Zivilgerichte, die gleichfalls unter Berücksichtigung der vom EuGH aufgestellten Rechtsgrundsätze der Auffassung sind, der Minderwertausgleich sei ohne Umsatzsteuer zu berechnen, weil eine eigenständige Leistung des Leasinggebers insoweit fehle und dieser deshalb darauf keine Umsatzsteuer zu entrichten habe (vgl. BGH-Urteil in HFR 2011, 1156, in Fortsetzung des BGH-Urteils vom 14.3.2007 – VIII ZR 68/06, BB 2007, 1022, UR 2007, 416; Urteile des OLG Stuttgart vom 8.12.2009 – 6 U 99/09, Das Juristische Büro 2010, 209, und vom 5.10.2010 – 6 U 115/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 1514).

Die Literatur teilt insoweit ganz überwiegend die schon vom BGH vertretene Meinung (vgl. z.B. de Weerth, DStR 2008, 392; Göckel, DStR 2011, 1305; Klenk, DB 2006, 1180; Jaster/von Loeffelholz, Der Umsatz-Steuer-Berater 2006, 135; Moseschus, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht 2011, 663; Müller, Lindenmaier/Möhrling, Kommentierte BGH-Rechtsprechung 2011, 321449; a.A. Hummel, UR 2006, 614; Klein, UR 2008, 133; Stadie, UR 2011, 801).

BFH-Entscheidung entgegen Abschn. 3 Abs. 9 UStR 2008/Abschn. 1.3. Abs. 17 S. 2 UStAE

f) Der Senat folgt damit nicht der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung im BMF-Schreiben in BStBl. I 2008, 632 (s.a. Abschn. 3 Abs. 9 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008; Abschn. 1.3. Abs. 17 S. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

BB-Kommentar

„Minderwertausgleich bei Beendigung von Kfz-Leasingverträgen ist nicht umsatzsteuerbar“

PROBLEM

Für Kfz-Leasingverträge haben sich mittlerweile umfangreiche standardisierte Vertragsbedingungen etabliert, die regelmäßig nach Ablauf der Vertragslaufzeit den Leasingnehmer über die Rückgabe des Leasingfahrzeugs hinaus verpflichten, dem Leasinggeber den durch eine übermäßige Nutzung verursachten Fahrzeugminderwert zu ersetzen.

Ob hinsichtlich des Minderwertausgleichs ein nicht umsatzsteuerbarer Schadensersatz oder aber ein umsatzsteuerrelevantes Entgelt für die vom Leasinggeber durch den Leasingvertrag geduldete übervertragliche Nutzung vorliegt, wird von den Zivilgerichten und der Finanzverwaltung bislang unterschiedlich beurteilt.

ZUSAMMENFASSUNG

Im dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall beehrte die klagende Leasinggeberin, dass ein von ihr dem Leasingnehmer in Rechnung gestellter und geleisteter leasingvertraglicher Minderwertausgleich wegen Schäden am Leasingfahrzeug als nicht steuerbarer Schadensersatz qualifiziert wird.

Dabei enthielt der zwischen den Parteien geschlossene Leasingvertrag die üblichen Regeln zum Minderwertausgleich für Schäden am Fahrzeug nach Ablauf der Vertragslaufzeit. Nach Ablauf des Leasingvertrags machte die Leasinggeberin einen Minderwertausgleich für durch Gutachten nachgewiesene Schäden am Leasingfahrzeug geltend. Der Leasingnehmer akzeptierte diesen Anspruch und leistete eine entsprechende Zahlung.

Die Klägerin unterwarf in der betreffenden Umsatzsteuer-Voranmeldung den als Minderwertausgleich erhaltenen Betrag nicht der Umsatzsteuer und teilte dies auch der Finanzverwaltung mit, welche in der Folge unter Hinweis auf die Verwaltungsauffassung (BMF vom 22.5.2008 – IV B 8 – S 7100/07/10007, BStBl. I 2008, 632) von der Voranmeldung abweichend Umsatzsteuer auch auf den Minderwertausgleich festsetzte.

Hiergegen klagte die Leasinggeberin in der Folge vor dem Finanzgericht ein, welches deren Antrag folgte und wegen der grundsätzlichen Bedeutung die Revision zuließ. Der BFH bestätigt nun dieses Urteil und beurteilt den leasingvertraglichen Minderwertausgleich damit als nicht steuerbaren Schadensersatz.

Der BFH führt in seiner Entscheidung aus, dass Voraussetzung für das Entstehen von Umsatzsteuer das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist. Ob dies der Fall ist, ist nach Auffassung des BFH anhand der Bestimmungen von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zu beurteilen. Erforderlich ist mithin ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und erhaltenem Gegenwert (Leistungsaustausch) im Rahmen eines zwischen den Parteien bestehenden zu gegenseitigen Leistungen verpflichtenden Rechtsverhältnisses (vgl. z.B. EuGH, 21.3.2002 – C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, EWS 2002, 194, RIW 2002, 559). Ein echter Schadensersatz ist dagegen kein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne, da die Zahlung nicht für eine Leistung erfolgt, sondern der Schädiger nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden einzustehen hat. Im vorliegenden Fall ist

damit in der Zahlung kein Entgelt für eine Leistung zu sehen (vgl. BFH, 10.12.1998 – V R 58/97). Auf die Bezeichnung der Zahlung oder aber deren konkreten Rechtsgrund ist vor dem Hintergrund der weitgehend noch nicht harmonisierten Rechtsordnungen der EU-Staaten dagegen nicht abzustellen, wie der BFH klarstellt. Der BFH bejaht zwar, dass Leasingraten ein umsatzsteuerliches Entgelt für die Gebrauchsüberlassung eines Kfz darstellen, kommt aber letztlich zum Ergebnis, dass kein unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung im Fall des leasingvertraglichen Minderwertausgleichs besteht. Er verwirft damit die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der Leasinggeber im Rahmen seiner Kalkulation, die auf Vollamortisation des Leasingfahrzeugs abzielt, die Möglichkeit eines eventuell anfallenden Minderwertausgleichs für eine Duldung einer übervertraglichen Nutzung bereits berücksichtigt und dieser daher als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung anzusehen sei.

Nach Auffassung des BFH kann ein Dulden durchaus eine steuerbare wirtschaftliche Leistung darstellen. Im Streitfall lehnt er die Annahme einer solchen Duldung aber unter anderem mit dem Argument ab, dass ein Schaden am Leasingfahrzeug nicht zwangsläufig zu erwarten ist. Eine Vereinbarung zum Minderwertausgleich wird zwischen den Parteien vielmehr lediglich vorsorglich getroffen. Ein Duldungswillen der Leasinggeberin kann daraus nicht abgeleitet werden, so dass der Minderwertausgleich als ein nicht steuerbarer Schadensersatz, nicht aber als Entgelt für vertragliche Leistungen anzusehen ist. Dies wurde nach Auffassung des BFH von der Rechtsprechung des EuGH auch bereits in anderen, ähnlich gelagerten Fällen so erkannt (vgl. z.B. EuGH, 18.7.2007 – C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains).

Der BFH verweist zur Begründung im Übrigen auf die ständige Rechtsprechung der Zivilgerichte, welche ebenfalls unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH den Minderwertausgleich mangels einer eigenständigen Leistung des Leasinggebers als nicht steuerbaren Schadensersatz definieren. Auch in der Literatur wird diese Auffassung ganz überwiegend vertreten (vgl. z.B. Göckel, DStR 2011, 1305).

PRAXISFOLGEN

Der BFH schafft mit seinem Urteil erfreulicherweise endlich Klarheit für die Leasingparteien und beendet damit einen jahrelangen Streit. Bislang konnte der Leasinggeber seinen Anspruch auf Minderwertausgleich vor den Zivilgerichten nur ohne Umsatzsteuer geltend machen, hatte aber schlimmstenfalls wegen der konträren Auffassung der Finanzverwaltung gleichwohl trotzdem Umsatzsteuer abzuführen. Auch ergeben sich Vorteile für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leasingnehmer, welche künftig nicht mehr mit Umsatzsteuer auf den Minderwertausgleich belastet werden. Es bleibt zu hoffen, dass dieses Urteil bald Eingang in den Umsatzsteueranwendungserlass der Finanzverwaltung findet.

Dipl.-Kfm. Nikolaus Kunze, Steuerberater im Münchner Büro der Wirtschaftskanzlei Weiss Walter Fischer-Zernin. Zu seinen Tätigkeitsfeldern zählt im Schwerpunkt die steuerliche und wirtschaftliche Beratung von mittelständischen Unternehmen.

