

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

## E-Mail



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Be/Ze  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. Januar 2020

## Entwurf eines BMF-Schreibens – Umsatzsteuerliche Behandlung von Leasingverträgen als Lieferung oder sonstige Leistung

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Übersendung des Entwurfes eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leasingverträgen als Lieferung oder sonstige Leistung bedanken wir uns.

Mit dem BMF-Schreiben werden die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 4. Oktober 2017, Rs. C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, umgesetzt.

Im Rahmen von Miet- oder Leasingverhältnissen geht das wirtschaftliche Eigentum im umsatzsteuerlichen Sinn erst dann auf den Leasingnehmer über, wenn ihm bei Vertragsschluss der Eigentumsübergang zivilrechtlich sicher zugesagt wurde. Ihm muss entweder der Eigentumsübergang fest zugesagt oder zumindest eine Option auf den Eigentumsübergang eingeräumt worden sein. Wird nur eine Option zugesagt, muss diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeübt werden. Das bedeutet nach Aussage des EuGH, dass dem Mieter bzw. Leasingnehmer „keine echte wirtschaftliche Alternative“ zustehen darf.

Mit der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung ist nunmehr kein Gleichlauf mehr zwischen Ertrag- und Umsatzsteuer gegeben, da der Verweis auf die einkommensteuerliche Behandlung im Abschnitt 3.5 Abs. 5 Satz 2 UStAE wegfällt. Die „Leasingerlasse“ sowie nationale und internationale Bilanzierungsstandards und insbesondere IFRS 16 weichen nunmehr von der umsatzsteuerlichen Behandlung ab. Dies ist aufgrund der EuGH-Rechtsprechung konsequent und daher nicht zu beanstanden.

Mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens ändert sich die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung. Insofern ist die enthaltene Nichtbeanstandungsregelung ausdrücklich zu begrüßen. Hiernach sind die Grundsätze des neuen Schreibens in allen offenen Fällen anzuwenden. Jedoch wird es für vor dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens **ausgeführte Umsätze** – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht beanstandet, wenn die Beteiligten Abschnitt 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE übereinstimmend in der am Tag vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens geltenden Fassung anwenden.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer geht die Regelung jedoch nicht weit genug und erfasst nicht alle betroffenen Fälle. Die Altregelung kann nach dem Wortlaut nur auf die vor dem Veröffentlichungstag ausgeführten Umsätze angewendet werden.

Dies erfasst nicht die Fälle, in denen der Steuerpflichtige nach der Altregelung von einer sonstigen Leistung ausgegangen ist. Hier liegen regelmäßig Teilleistungen vor, in denen die Umsatzsteuer monatlich entsteht und somit auch die Umsätze monatlich ausgeführt werden. Erfolgt bei einem solchen Vertrag mit Veröffentlichung des BMF-Schreibens eine Umqualifizierung in eine Lieferung, ist die Umsatzsteuer der vorangegangenen Monate zu korrigieren.

Dies sorgt auf Seiten der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung für unverhältnismäßigen Aufwand.

Um dies zu verhindern, schlägt die Bundessteuerberaterkammer vor, dass bei der Formulierung der Nichtbeanstandungsregelung auf den Abschluss des Vertrages abgestellt wird. Im Ergebnis sollte es ermöglicht werden, dass Altverträge nach den alten Grundsätzen behandelt werden können.

Selbstverständlich stehen wir Ihnen auch für weitere Gespräche zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Inga Bethke  
Referatsleiterin



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0  
FAX +49 (0) 30 18 682-0  
E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)  
DATUM

**- E-Mail-Verteiler U1 -**  
**- E-Mail-Verteiler U2 -**

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

GZ **III C 2 - S 7100/19/10008 :003**

DOK **2019/1058715**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

**I. Grundsätzliches**

Der EuGH hat mit Urteil vom 4. Oktober 2017, Rs. C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, entschieden, dass die in Art. 14 Abs. 2 Buchstabe b MwStSystRL verwendete Formulierung „Mietvertrag, der die Klausel enthält, dass das Eigentum unter normalen Umständen spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“ dahin auszulegen ist, dass für die Annahme einer Lieferung zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

Zum einen muss der Vertrag, aufgrund dessen die Übergabe des Gegenstands erfolgt, ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthalten. Diese Voraussetzung sieht der EuGH als erfüllt an, wenn der Vertrag eine Kaufoption für den Leasinggegenstand vorsieht.

Zum anderen muss aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgehen, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinne bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, an dem er eine Wahl zu treffen hat, je nach Interessenlage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann. Bei einer im Vertrag enthaltenen - formal zwar völlig unverbindlichen - Kaufoption ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint.

Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasing- und Mietverträgen in Abschnitt 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE steht teilweise nicht im Einklang mit der EuGH-Entscheidung.

Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE stellt für die Annahme einer Lieferung darauf ab, ob der Leasingnehmer wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann und verweist hierzu auf die einkommensteuerrechtliche Zurechnung des Gegenstandes. Danach sind für eine Zurechnung des Leasinggegenstands - unabhängig von einer Kaufoption - u. a. das Verhältnis der unkündbaren Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendbarkeit nach Ablauf der Mietzeit beim Leasinggeber und das Verhältnis des Kaufpreises zum Buchwert zum Zeitpunkt des Ablaufs der Mietzeit maßgeblich.

Nach Abschnitt 3.5 Abs. 6 Satz 1 UStAE liegt bei Mietverträgen i. S. des § 535 BGB mit dem Recht zum Kauf, nach denen der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums von weiteren Willenserklärungen abhängig ist, eine Lieferung erst zum Zeitpunkt der übereinstimmenden Willenserklärung vor. Dies widerspricht der Auffassung des EuGHs, nach der sich die Frage, ob es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt, im Sinne der Rechtssicherheit bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eindeutig klären lassen muss.

Die Abs. 5 und 6 des Abschnitts 3.5 UStAE sind in ihrer derzeitigen Fassung insoweit nicht mehr anwendbar.

## **II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 3.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom

1. Oktober 2010, BStBl I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom xx. xxx 2019 - III C 3 x - S 7xxx/xx/xxxxx (2019/xxxxxxx), BStBl I S. xxxx, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift wie folgt gefasst:

„Lieferungen und sonstige Leistungen bei **Miet- und** Leasingverträgen“

2. Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) <sup>1</sup>Werden Gegenstände im Leasingverfahren überlassen, ist die Übergabe des Gegenstands durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer nur dann eine Lieferung, wenn:

1. der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und
2. aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

<sup>2</sup>Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt auch vor, wenn der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält. <sup>3</sup>Bei einer im Vertrag enthaltenen - formal zwar völlig unverbindlichen - Kaufoption ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. <sup>4</sup>Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinne bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, an dem er eine Wahl zu treffen hat, je nach Interessenlage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann. <sup>5</sup>Dies kann z.B. dann der Fall sein, wenn nach dem Vertrag zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten muss (vgl. EuGH-Urteil vom 4. Oktober 2017, Rs. C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, BStBl II 2019, S. XXX). <sup>6</sup>Für die Überlassung eines Gegenstands außerhalb des Leasingverfahrens (z.B. Mietverträge im Sinne des § 535 BGB mit Recht zum Kauf) gelten die Sätze 1 bis 5 sinngemäß.

3. Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) Erfolgt bei einer grenzüberschreitenden Überlassung eines Leasing-Gegenstands (sog. Cross-Border-Leasing) die Zuordnung dieses Gegenstands auf Grund eines Rechts eines anderen Mitgliedsstaates ausnahmsweise abweichend von Absatz 5 bei dem im Inland ansässigen Vertragspartner, ist dieser Zuordnung zur Vermeidung von endgültigen Steuerausfällen zu folgen; ist die Zuordnung dabei abweichend von Absatz 5 bei dem im anderen Mitgliedsstaat ansässigen Vertragspartner erfolgt, kann dieser gefolgt werden, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Überlassung in dem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterlegen hat.“

4. Absatz 7 Satz 5 wird wie folgt geändert:

„<sup>5</sup>Daher ist z. B. bei einer nach Absatz 5 als Lieferung zu qualifizierenden Nutzungsüberlassung mit vorangehender Eigentumsübertragung auf den Überlassenden (sog. sale-and-Mietkauf-back) ein Finanzierungsgeschäft anzunehmen.“

### **III. Anwendung**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem [einsetzen: Tag der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens] ausgeführte Umsätze wird es jedoch - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn die Beteiligten Abschnitt 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE übereinstimmend in der am [einsetzen: Tag vor der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens] geltenden Fassung anwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

ENTWURF