



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0199-L/02,  
miterledigt RV/0197-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 30. August 1996 bzw vom 26. September 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes W betreffend **Umsatzsteuer 1990 bis 1995, Körperschaftsteuer 1992 und 1993** sowie **Gewerbsteuer 1992 und 1993** entschieden:

Die Berufungen betreffend **Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1995** werden als **unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1990 bis 1994 bleiben unverändert. Der angefochtene vorläufige **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995** wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt.

Die Berufung betreffend **Körperschaft – und Gewerbsteuer für die Jahre 1992 und 1993** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Jahre 1990 bis 1993 umfassenden Betriebsprüfung bzw. einer Nachschau hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und 1995 stellte der Prüfer unter anderem Folgendes fest:

Laut den Allgemeinen Leasingbedingungen, die einen integrierenden Bestandteil der mit den Leasingnehmern abgeschlossenen Leasingverträgen bilden, würde im Schadensfall der Leasingnehmer für die ordnungsgemäße Reparatur des Leasingobjektes haften. Er habe die Reparatur im Namen und für Rechnung des Leasinggebers in Auftrag zu geben.

Außerdem sei der Leasingnehmer verpflichtet, dem Leasinggeber eine Schadensmeldung zu schicken. Die Schadensrechnung werde von der Reparaturwerkstätte an den Leasinggeber ausgestellt, der diese unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges als Aufwand verbuche. Der von der Versicherung überwiesene Schadensersatz werde in der Folge netto als Erlös verbucht.

Da der Leasingnehmer zivilrechtlich zur Reparatur verpflichtet ist, komme es zu einem Leistungsaustausch, wenn der Leasinggeber die Reparatur in seinem Namen durchführen lasse. Der Leasinggeber stelle dann dem Leasingnehmer das reparierte Fahrzeug zur Nutzung zur Verfügung.

Dieser Leistungsaustausch unterliege der Umsatzsteuer. Bemessungsgrundlage sei der in der Reparaturrechnung ausgewiesene Betrag.

Folgende Reparaturkosten würden daher der Umsatzsteuer von 20 % unterliegen:

	Betrag netto	davon 20 %
1990	9.124,00	1.824,80
1991	167.916,67	33.583,33
1992	376.747,66	75.349,53
1993	1,389.170,63	277.834,13
UVA 1-12/94	200.692,81	40.138,56
UVA 1-12/95	75.882,44	15.176,49
<b>Summe</b>	<b>2,219.534,21</b>	<b>443.906,84</b>

Die **Allgemeinen Leasingbedingungen** legen unter anderem Folgendes fest:

#### **§ 5 Gebrauch und Nutzung des Leasingobjektes (LO)**

**Z. 1:** Der Kunde hat das LO in einem ordnungsgemäßen, betriebsbereiten und funktionsgerechten Zustand zu erhalten und alle dafür erforderlichen Reparaturen und Wartungen auf eigene Kosten durchführen zu lassen. Die Nutzung hat unter Beachtung der Gebrauchsanweisung sowie Wartungs- und Pflegebestimmungen des Lieferanten zu erfolgen. Der Gebrauch des LO darf den Umfang einer hinsichtlich des LO als betriebsgewöhnlich zu beurteilenden Nutzung und Abnutzung nicht überschreiten....

#### **§ 6 Gefahrtragung/Versicherungsschutz/Schadensabwicklung**

**Z. 1:** Die Bw. haften in keiner Weise für Schäden aus dem Betrieb oder Gebrauch des LO (Betriebsrisiko). Werden gegen die Bw. als Eigentümer Ansprüche geltend gemacht, so hat der Kunde die Bw. schad- und klaglos zu halten....

**Z. 2:** Der Kunde trägt die Gefahr für Untergang, Verlust oder Totalschaden des LO. Die Bw. kann in diesem Fall vom Kunden unverzüglich entweder einen (pauschalierten)

*Schadenersatz in Höhe der Summe der auf die restliche Vertragsdauer entfallenden Leasingraten zuzüglich eines allfälligen, in diesem Vertrag angeführten kalkulierten Restwertes oder unter Aufrechterhaltung dieses Vertrages die Ersatzbeschaffung eines Gegenstandes gleicher Art und Güte verlangen. Im Falle des Schadenersatzes ist der jeweiligen Berechnung eine Abzinsung mit der zuletzt gültigen Bankrate ..... zugrunde zu legen und dementsprechend der Barwert der restlichen Leasingraten zuzüglich des Barwertes eines allfälligen Restwertes zu ermitteln.*

*Ein allfälliger Verwertungserlös aus einem Totalschaden (abzügl. Verwertungskosten) sowie von Dritten erhaltene Schadenersatzleistungen (zB Versicherungsleistung) sind dem Kunden gutzuschreiben, dies jeweils nach Zahlungseingang und insgesamt bis zur Höhe des Schadenersatzanspruches der Bw. .*

**Z. 3:** *Das LO ist vom Kunden auf eigene Kosten gegen sämtliche üblicherweise versicherten und versicherbaren Risiken ausreichend versichert zu halten. Die Ansprüche aus den entsprechenden, von Kunden abzuschließenden Versicherungsverträgen sind zu Gunsten der Bw. zu vinkulieren. Die Bw. hat vom Versicherer erlangte Leistungen dem Kunden für die Reparatur des LO zur Verfügung zu stellen, sofern seitens der Bw. dem Kunden gegenüber keine aufrechten Gegenansprüche bestehen.*

**Z. 5:** *...Der Kunde hat in jedem (auch unverschuldetem) Schadensfall unverzüglich eine ordnungsgemäße Schadensmeldung an den Versicherer und die Bw. zu übermitteln...*

**Z. 7:** *Im Schadensfall haftet der Kunde der Bw. gegenüber für die ordnungsgemäße Reparatur des LO. Soweit diesbezüglich Schadenersatzansprüche bzw. Ansprüche auf Ersatzleistung (zB Versicherungsleistung) gegen einen Dritten bestehen, ist ausschließlich die Bw. als Eigentümer des LO unmittelbar geschädigt und schadenersatzanspruchsberechtigt. Der Kunde hat in diesen Fällen für die Geltendmachung und ordnungsgemäße Abwicklung der Schadenersatzansprüche Sorge zu tragen und gegen vorherige Übermittlung von Schadensmeldung und Kostenvoranschlag die Schadensbehebung im Namen und auf Rechnung der Bw. in Auftrag zu geben. (Die Entscheidung über die Auftragsvergabe, insbesondere hinsichtlich Auftragnehmer sowie Art und Umfang der Schadensbehebung ist der Bw. vorbehalten). Ein allfälliges Prozess- und Kostenrisiko im Zusammenhang mit der Verfolgung von Schadenersatzansprüchen gegenüber Dritten trägt der Kunde.*

## **§ 7 Vertragsdauer/Leasingentgeltzahlung**

**Z. 2:** *Das Leasingentgelt basiert auf den Anschaffungskosten des LO (Nettokaufpreis inklusive sämtlicher Nebenkosten, wie zB Transportkosten, etc.)....*

**Z. 3:** *Das Leasingentgelt beinhaltet die Verzinsung und Amortisation der Anschaffungskosten des LO, wobei der Berechnung der Höhe des Entgeltes die kalkulierte Vertragsdauer, der allenfalls kalkulierte Restwert sowie die monatliche Zahlung des Entgeltes zugrunde liegen...*

## **§ 9 Rückstellung des Leasingobjektes**

**Z. 1:** *Bei Beendigung des Leasingvertrages – aus welchen Grund auch immer – ist der Kunde verpflichtet, das LO unverzüglich in ordnungsgemäßem Zustand auf seine Gefahr und Kosten,.....zurückzustellen...*

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer, Gewerbe- und Körperschaftsteuer wieder auf und führte mit **Sachbescheiden (jeweils vom 31. Juli 1996)** eine Veranlagung im Sinne der Prüferfeststellungen durch.

Im **Schriftsatz vom 30. August 1996** erhob die Gesellschaft **Berufung** gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 (jeweils vom 31. Juli 1996), Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 (jeweils vom 31. Juli 1996), Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 (jeweils vom 31. Juli 1996) und

gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat Dezember 1995 vom 1. August 1996.

Hinsichtlich Begründung der Berufung betreffend Gewerbe- und Körperschaftsbescheide wird auf die Berufung Mitges. verwiesen.

In Bezug auf die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide wird die Berufung wie folgt begründet:

In den Allgemeinen Leasingbedingungen seien die Instandhaltungspflichten des Leasingnehmers geregelt, wonach dieser zum Ersatz aller Kosten für Reparatur und Instandhaltung verpflichtet sei. Er sei auch verpflichtet im Schadensfall den Leasinggeber unverzüglich zu verständigen. Der Leasinggeber sei verpflichtet, die vom Versicherer erbrachten Versicherungsleistungen voll für den Ersatz bzw für die Reparatur zur Verfügung zu stellen.

Wenn bei einem Leasingnehmer ein Schadensfall aufgetreten sei, dann sei die berufungswerbende Gesellschaft als Leasinggeber üblicherweise verständigt worden und hätte dafür gesorgt, dass eine Versicherungsmeldung gemacht werde. Nach einer Besprechung mit dem Leasingnehmer über die weitere Vorgangsweise, sei dann die Reparatur von der Leasinggeberin entschieden worden. Der Leasingnehmer habe im Auftrag der Leasinggeberin das Fahrzeug zur Reparaturwerkstätte gebracht. In 95 % aller Fälle sei die Reparaturwerkstätte mit dem Lieferanten des Leasing-Kraftfahrzeuges ident.

In einigen Fällen sei es zur schriftlichen Auftragserteilung, in anderen Fällen zur mündlichen Auftragserteilung seitens des Leasinggebers gekommen. Außerdem sei bereits im Leasingvertrag festgelegt worden, dass das Leasingobjekt nur unter „sorgfältiger Beachtung der Benützungsanweisungen sowie der Wartungs- und Pflegeempfehlungen des Lieferanten“ eingesetzt werden dürfe. Schon bei Kauf des Fahrzeuges durch den Leasinggeber und Abschluss des Leasingvertrages sei durch den Leasinggeber festgelegt worden, wer für Wartung und Reparatur zuständig ist.

Bei Leasing (Miete, Pacht) sei nach dem ABGB grundsätzlich der Eigentümer verpflichtet für die Behebung von Mängeln und Schäden zu sorgen. Bei Leasingverträgen werde diese Verpflichtung vielfach auf den Mieter überwältzt soweit es sich um Wartungs- und Verschleißreparaturen handelt. Dies gelte jedoch nicht für Unfallschäden.

Damit der Leasinggeber seiner gesetzlichen Behebungspflicht nachkommen könne, sei vereinbart worden, dass der Leasingnehmer, der sich im Besitz des Fahrzeuges befindet, den Leasinggeber unverzüglich vom Schadensfall zu informieren und das Fahrzeug in die nächstgelegene Werkstatt zu bringen habe, damit der Leasinggeber für die Schadensbehebung Sorge tragen könne und auch die schadensersatzrechtlichen Ansprüche verfolgen könne.

Fest stehe, dass unmittelbar Geschädigter stets der Eigentümer sei und nicht der Leasingnehmer. Nur der unmittelbar Geschädigte habe Schadenersatzansprüche. Da der Leasinggeber als unmittelbar Geschädigter vorsteuerabzugsberechtigt sei, brauche der Schädiger (bzw dessen Versicherung) nur den Netto-Schaden ohne MwSt ersetzen.

Richtig sei, dass der Schädiger nach dem ABGB grundsätzlich zur Naturalrestitution verpflichtet sei. In der Praxis habe sich aber insbesondere bei Verkehrsunfällen aus Zweckmäßigkeitserwägungen eingebürgert, dass stets der Geschädigte selbst für die Reparatur Sorge und Schadenersatz verlange. Auch der Leasinggeber erteile daher auf eigenen Namen und Rechnung den Reparaturauftrag. Zu diesem Zeitpunkt stehe üblicherweise noch nicht fest, wer für den Schaden aufkommen müsse. Da die Klärung der Schuldfrage Zeit in Anspruch nehme, ziehe es meist die Kaskoversicherung des Leasingnehmers vor, die Schadenersatzforderung des Leasinggebers gegen Abtretung seiner Schadenersatzforderungen einzulösen.

Richtig sei, dass in vielen Leasingverträgen der Leasingnehmer dem Leasinggeber hafte, soweit diesem nicht der Schaden ersetzt werde, jedoch komme es dazu kaum.

Erteilt der Leasingnehmer den Reparaturauftrag im Namen und Rechnung des Leasinggebers, dann könne daraus kein unechter Schadenersatz abgeleitet werden, selbst wenn der Leasingnehmer zufälligerweise auch den Schaden verursacht habe oder für den Schaden aus anderen Gründen aufkommen müsse.

In dieser Berufung wird unter anderem der Bescheid vom 1. August 1996 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat Dezember 1995 bekämpft. Am 10. Dezember 2001 erging ein **vorläufiger Jahresbescheid 1995** gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Nach einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO erfolgte mit Bescheid von 11. Jänner 2002 erneut eine **vorläufige Veranlagung**.

Mit **Schreiben vom 6. September 1996** wurde eine **Berufungsergänzung** eingebracht und erstmals die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** beantragt. Ansonsten inhaltsgleich mit den Ausführungen in der Berufung vom 30. August 1996, wird noch ergänzend im Punkt 5.2. vorgebracht, dass in dem von der Betriebsprüfung festgestellten Gesamtreparaturaufwand in Höhe von 2.219.534,21 S netto, für den die Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer in Höhe von 443.906,85 S versagt worden wäre, Reparaturleistungen in Höhe von 1.609.481,39 S, mit einer Vorsteuer von 321.896,29 S enthalten wären, die für Leasinggüter im Ausland aufgewendet worden wären. Diese Leasinggratenzahlungen für diese Leasinggüter seien echt umsatzsteuerbefreit.

Selbst wenn man der Ansicht der Betriebsprüfung folge, die in der Zurverfügungstellung eines reparierten Leasinggutes einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch erblicke, teile

wohl die Reparaturleistung das Schicksal des unversehrten Leasinggutes, in dessen Zuverfügungstellen ein echt befreiter Leistungsaustausch unbestritten sei.

Weiters seien in den oben angeführten Beträgen Reparaturleistungen in Höhe von 989.737,89 S enthalten, mit einer Vorsteuer von 197.947,58 S, die für Leasinggüter eines Leasingnehmers geleistet worden wären, der Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gewesen wäre.

Die mit **Bescheid vom 29. Februar 1996** erfolgte vorläufige Festsetzung der **Umsatzsteuer für das Jahr 1994** gemäß § 200 Abs. 1 BAO wurde mit Bescheid vom **19. September 1996** gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Berufungswerberin im **Schriftsatz vom 26. September 1996 Berufung** und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Begründet wird diese im Wesentlichen mit den gleichen Argumenten wie die Berufungsergänzung vom 6. September 1996.

Zu den Berufungsausführungen nahm der Betriebsprüfer im **Schreiben vom 5. November 1997** wie folgt **Stellung**:

Gemäß § 7, Punkt 3 der Allgemeinen Leasingbedingungen beinhalte das Leasingentgelt die Verzinsung und Amortisation der Anschaffungskosten des Leasingobjektes. Das vereinbarte Nutzungsentgelt beinhalte somit nur die normale Abnutzung des Fahrzeuges, nicht jedoch die Wertminderung im Schadensfall. Dementsprechend habe der Kunde gemäß § 9, Punkt 1 iVm § 11, Punkt 6 der Allgemeinen Leasingbedingungen bei Beendigung bzw Auflösung des Leasingvertrages das Leasingobjekt in ordnungsgemäßen Zustand zurückzustellen und allfällige Wartungen und Reparaturen auf seine Kosten durchzuführen.

Laut § 5, Punkt 1 habe der Kunde das Leasingobjekt in einem ordnungsgemäßen, betriebsbereiten und funktionsgerechten Zustand zu erhalten und alle dafür erforderlichen Wartungen und Reparaturen durchführen zu lassen.

Gemäß § 6, Punkt 7 hafte der Kunde im Schadensfall der „GmbH“ gegenüber für die ordnungsgemäße Reparatur des Leasingobjektes. Er habe die Schadensbehebung im Namen und auf Rechnung der „GmbH“ in Auftrag zu geben.

Mit der tatsächlichen Auftragserteilung zur Durchführung der Reparatur durch den Leasinggeber übernehme der Leasinggeber eine Leistung, zu der laut Leasingvertrag und den darin enthaltenen allgemeinen Leasingbedingungen der Leasingnehmer verpflichtet sei. Der Leasinggeber nehme durch den Reparaturauftrag die Schadensbeseitigung vor, die ausschließlich im wirtschaftlichen Interesse und im Risiko des Leasingnehmers liege.

Der Leasinggeber leiste damit für den Leasingnehmer die Beseitigung des realen Schadens (=Reparatur), habe gegenüber dem Leasingnehmer den Anspruch, den Reparaturaufwand als

Entgelt zu erhalten und stelle dem Leasingnehmer das reparierte Fahrzeug wieder zur Verfügung.

Somit diene die Reparatur wirtschaftlich dem Leasingnehmer, da dieser die Reparatur des Fahrzeuges bei einer Beschädigung durchführen hätte lassen müssen, um den Vertragsgegenstand in ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Gebrauchsüberlassung, Entgeltsvereinbarung, Übernahme der Gefahrtragung und der Verpflichtung zur Schadensbeseitigung läge ein Leistungsaustausch bei Reparaturen von geleasten Fahrzeugen zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer vor.

Mit der Reparatur des Leasingobjektes erbringe der Leasinggeber dem Leasingnehmer eine Leistung gegen Entgelt und zwar unabhängig davon, von wem letztendlich die Kosten getragen werden:

Die Weitergabe der Schadenstragung an eine Versicherung des Leasingnehmers bei einem Kaskoschaden bzw das Rückgriffsrecht des Leasingnehmers auf einen Dritten oder dessen Haftpflichtversicherung sei für die Frage, ob der Leasinggeber dem Leasingnehmer durch die Reparaturübernahme eine Leistung erbringe, somit nicht von Bedeutung.

Demgemäß kommen Kolacny/Scheiner zum Schluss, dass dann, wenn der Leasingnehmer auf Grund vertraglicher Verpflichtung nicht berechtigt sei, Reparaturen, die nicht durch den üblichen Verschleiß bedingt seien (zB bei Kfz-Unfällen), selbst durchzuführen, sondern er diese durch den Leasinggeber durchführen lassen und die Reparaturkosten ersetzen müsse, gleichfalls Leistungsentgelt vorliege. Dieses Leistungsentgelt unterliege der Umsatzsteuer.

Die Schadensbeseitigung durch den Leasinggeber im Wege der Reparatur stelle einen eigenständigen Leistungsaustausch dar, der am Ort der Reparaturleistung dh im Inland vollzogen werde und somit als solcher umsatzsteuerpflichtig sei.

Das Finanzamt legte sodann die Berufungen am **26. Jänner 1998 der Abgabenbehörde zweiter Instanz** – ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vor.

Im **Schreiben vom 19. Mai 2005** verzichtet die Berufungswerberin auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide**

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist die Frage strittig, ob es sich bei der Reparatur eines Leasingfahrzeuges über Auftrag des Leasinggebers um eine der Umsatzsteuer

unterliegende Leistung des Leasinggebers handelt oder um eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende Schadenersatzleistung.

Von entscheidender Relevanz für die Beurteilung dieser Frage ist dabei der konkrete Inhalt der abgeschlossenen Leasingverträge. Unstrittig ist, dass die jeweiligen Leasingverträge auf Grundlage der von der Berufungswerberin verfassten "**Allgemeinen Leasingbedingungen**" abgeschlossen wurden und diese als Bestandteil des Leasingvertrages anzusehen sind.

Den **Allgemeinen Leasingbedingungen** ist unter anderem zu entnehmen, dass

- das Leasingentgelt die Verzinsung und Amortisation der **Anschaffungskosten** des Leasingobjektes beinhaltet (§ 7 Z. 3),
- der Kunde das Leasingobjekt in einem ordnungsgemäßen, betriebsbereiten und funktionsgerechten Zustand zu erhalten und alle dafür erforderlichen Reparaturen und Wartungen auf **eigene Kosten** durchzuführen hat (§ 5 Z. 1),
- die Berufungswerberin (Leasinggeberin) in **keiner Weise für Schäden** aus dem Betrieb oder Gebrauch des Leasingobjektes **haftet** (§ 6 Z. 1),
- der Kunde die **Gefahr für Untergang, Verlust oder Totalschaden** des Leasingobjektes trägt (§ 6 Z. 2),
- das Leasingobjekt vom **Kunden** auf **eigene Kosten** gegen sämtliche üblicherweise versicherten und versicherbaren Risiken ausreichend versichert zu halten ist (§ 6 Z. 3),
- sich der Kunde verpflichtet, auf die Dauer des Leasingvertrages eine ausreichende **Kfz-Haftpflichtversicherung** und eine **Kaskoversicherung** abzuschließen und aufrechtzuerhalten (§ 11 Z. 2) und
- der Kunde im **Schadensfall** der Berufungswerberin gegenüber für die **ordnungsgemäße Reparatur** des Leasingobjektes haftet. Er hat die Schadensmeldung im Namen und auf Rechnung der Berufungswerberin in Auftrag zu geben (§ 6 Z. 7)

Aus diesen Allgemeinen Leasingbedingungen kommt klar und unmissverständlich zum Ausdruck, dass nur der Leasingnehmer **alle Risiken aus dem Leistungsverhältnis** voll zu tragen hat und nur ihm die **Verpflichtung zur Wiederinstandsetzung** des beschädigten Fahrzeuges auferlegt wird.

Diese Verpflichtung steht auch im Einklang mit § 7 Z. 3 der Allgemeinen Leasingbedingungen, wonach das Leasingentgelt nur die Verzinsung und Amortisation der Anschaffungskosten beinhaltet und folglich nur die normale Abnutzung im Leasingentgelt kalkulatorisch Platz findet, **nicht hingegen eine eventuelle Wertminderung im Schadensfall**, was daher im Ergebnis ein niedrigeres Leasingentgelt bedingt. Nur der Leasingnehmer hat daher als Halter



des Fahrzeuges eine Haftpflichtversicherung und eine Kaskoversicherung abzuschließen sowie die Prämien selbst zu bezahlen.

Der Leasingnehmer muss die Zahlungen aus dem Leasingvertrag auch dann leisten, wenn das Leasingobjekt wegen einer Beschädigung nicht benutzbar ist. Demgegenüber kommt dem Leasinggeber das Recht zu, ungeachtet einer allfälligen Beschädigung des Leasingobjektes, das Leasingentgelt einzufordern. Das überwiegende Interesse an der ehest möglichen Wiederinstandsetzung des Fahrzeuges liegt demnach zweifelsfrei beim Leasingnehmer.

Bei dieser außer Streit stehenden Sachlage ist das Schicksal der vorliegenden Berufung jedoch bereits entschieden. Mit dieser Thematik hat sich nämlich bereits der VwGH auseinandergesetzt und in seiner Entscheidung vom 24. September 1999, 98/14/0212, die Ansicht vertreten, dass bei Vorliegen einer wie oben beschriebenen vertraglichen Regelung, von einem **dem Leasingnehmer zugewendeten Vorteil** gesprochen werden muss, wenn der Leasinggeber die Reparatur des Leasingobjektes durchführt oder durchführen lässt. Der vom Leasinggeber geforderte Ersatz stellt das darauf entfallende Leistungsentgelt dar.

Dieses Ergebnis ist – mangels sachlicher Gründe für eine unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Beurteilung – unabhängig davon, ob der Leasingnehmer dem Leasinggeber einen ausdrücklichen Auftrag zur Behebung eines bestimmten Schadens erteilt hat, ob eine diesbezügliche generelle Vereinbarung im Leasingvertrag besteht, ob eine solche Absprache formlos getroffen wurde oder ob die geschilderte Vorgangsweise im stillschweigenden Einvernehmen der Vertragspartner gepflogen wird.

Im gegenständlichen Fall erbringt also die Reparaturwerkstätte eine **steuerpflichtige Leistung** an die Leasinggeberin und diese erbringt die wiederum steuerpflichtige Reparaturleistung (indem sie sich hierfür der Reparaturwerkstätte bedient hat) gegen Entgelt an den Leasingnehmer. Dieser hat der Leasinggeberin die Reparaturkosten zu ersetzen bzw. seine diesbezüglichen Ansprüche aus der von ihm abgeschlossenen Kaskoversicherung an die Leasinggeberin abzutreten.

Diese rechtliche Beurteilung entspricht auch der Systematik des Umsatzsteuerrechts. Es würde nämlich dem System und dem Sinn der Umsatzsteuer widersprechen, wenn für den Fall, dass der Leasingnehmer den Reparaturauftrag erteilt und durchführen lässt, eine Letztverbrauchsbesteuerung eintritt, für den Fall aber, dass die Leasinggeberin den Reparaturaufwand erteilt und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, eine Letztverbrauchsbesteuerung jedoch nicht erfolgt, weil ein Leistungsaustausch zwischen Leasinggeberin und Leasingnehmer verneint wird (vgl. *Krumenacker*, ÖStZ 1996, 504).

Darüber hinaus bringt die Berufungswerberin den Einwand vor, dass im festgestellten umsatzsteuerpflichtigen Gesamtreparaturaufwand auch solche Beträge enthalten seien, die

für Leasinggüter im Ausland aufgewendet worden seien. Da die Leasingraten für diese Leasinggüter einer echten Umsatzsteuerbefreiung unterliegen, müssten auch die Reparaturleistungen das Schicksal des unversehrten Leasinggutes teilen.

Im gegenständlichen Fall bestehen wie festgestellt **zwei Leistungsverhältnisse**: Zum einen wird ein Leistungsvorgang hinsichtlich der Gebrauchsüberlassung realisiert und zum anderen ein Leistungsvorgang betreffend Reparaturleistungen. Die Umsatzsteuer wird nun grundsätzlich für jede einzelne Leistung erhoben. Nur wenn Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, folgt auch das Umsatzsteuerrecht dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) und behandelt die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine Leistung. Eine unselbständige Nebenleistung ist nur dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung **nebensächlich** ist und in einem engen Zusammenhang mit der Hauptleistung steht. Maßgeblich ist dabei der **Leistungsvorgang** und nicht die vertragliche Gestaltung (vgl. *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur Mehrwertsteuer II UStG 1972, § 1, Rz. 53ff).

Davon ausgehend, handelt es sich bei den in Streit stehenden Leistungen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht um zwei völlig unterschiedliche Leistungsvorgänge, da keine Leistung Bestandteil der jeweils anderen oder dieser als unselbständige Nebenleistung untergeordnet werden kann. Der Kunde erhält zwei **selbstständige Dienstleistungen**, die folglich getrennt voneinander umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen sind. Die Leistungen auf Grund des Leasingvertrages und die Reparaturleistungen sind damit als eigenständige Einzelleistungen zu betrachten.

Wie bereits ausgeführt, erbringt der Leasinggeber mit der Reparatur des Leasingobjekts gegenüber dem Leasingnehmer eine sonstige Leistung gegen Entgelt. Gemäß **§ 3 Abs. 11 UStG 1972** wird eine sonstige Leistung im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird. Der Leistungsaustausch hinsichtlich der vom Leasingentgelt getrennt zu beurteilenden Reparaturen wird unstrittig im Inland vollzogen und unterliegt demnach auch in Österreich der Umsatzsteuerpflicht.

Hinsichtlich des Einwandes, dass im steuerpflichtigen Gesamtreparaturaufwand auch solche Leistungen enthalten sind, die für Leasinggüter eines Leasingnehmers geleistet worden wären, der Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sei, ist entgegenzuhalten, dass dieser Einwand nichts an der oben getroffenen rechtlichen Beurteilung ändert, sondern es sich dabei vielmehr um ein Problem der Rechnungsstellung bzw des Vorsteuerabzuges seitens des Leasingnehmers handelt und somit nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

## **2. Verfahrensrechtliche Anmerkungen**

Die Berufung richtet sich unter anderem gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Dezember 1995. Zwischenzeitig ist mit Bescheiden vom 10. Dezember 2001 bzw. vom 11. Jänner 2002 ein **vorläufiger Jahresbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO** ergangen.

Nach **§ 323 Abs. 10 BAO idF BGBl. I 97/2002**, ist die Neufassung des § 274 BAO mit 1. Jänner 2003 auf alle an diesem Tag noch unerledigten Berufungen anzuwenden.

**§ 274 BAO** lautet: *"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet".*

Durch diese Bestimmung richtet sich somit die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch gegen den später ergangenen Jahresbescheid (*Ritz*, BAO-Handbuch, 187f).

Da die Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht nun beseitigt wurde, war die nach **§ 200 Abs. 1 BAO** erfolgte vorläufige Festsetzung der Umsatzsteuer 1995 gemäß **Abs. 2** dieser Bestimmung durch eine **endgültige** zu ersetzen.

### **3. Berufung gegen die Gewerbe- und Körperschaftsteuerbescheide 1992 und 1993**

Die Berufungswerberin erhebt in der Berufung gegen die abgeleiteten Bescheide (Gewerbe- und Körperschaftsteuerbescheide 1992 und 1993) Einwendungen, die sie damit begründet, dass die in den Grundlagenbescheiden (Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei der atypischen Gesellschaft) getroffene Entscheidung (Liebhaberei) unzutreffend sei.

Hiezu bestimmt **§ 252 Abs. 1 BAO** Folgendes:

*"Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."*

Der Feststellungsbescheid bildet die bindende Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommensteuer/Körperschaftsteuer. Die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO lässt daher nicht zu, dass mit Einwendungen gegen Bescheide einer höheren Stufe die rechtskräftigen Bescheide vorangehender Stufen in ihrem Rechtsbestand beeinträchtigt werden (siehe Stoll, a.a.O., Band 3, § 252, S 2584).

Der Berufung war daher nicht stattzugeben.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juni 2005