

## Das Wichtigste aus dem Inhalt in Kürze

Der in § 15 AO definierte Angehörigenbegriff ist für eine Reihe von steuerlichen Vorschriften verfahrensrechtlichen und materiellen Inhalts von Bedeutung. Dabei kommt ihm jedoch überwiegend verfahrensrechtliche Bedeutung zu, denn für das materielle Recht können die Einzelsteuergesetze abweichende Regelungen treffen, um dem Zweck der betreffenden Vorschrift genauer Rechnung tragen zu können. Eine ausführliche Darstellung, wer als Angehöriger anzusehen ist, gibt Oberregierungsrat H. Hundt-Eßwein in dem Aufsatz „Angehörige im Sinne der Abgabenordnung“ in NWB F. 2 S. 5045 ff.

Die steuerliche Förderung des Umweltschutzes beschränkt sich neben der Gewährung einer Investitionszulage, wenn die Voraussetzungen des § 4a InvZulG erfüllt sind, auf die Möglichkeit, erhöhte Absetzungen für dem Umweltschutz dienende Wirtschaftsgüter nach § 7d EStG vorzunehmen. Die letztgenannte Vorschrift begünstigt Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 1974 und vor dem 1. 1. 1991 angeschafft oder hergestellt worden sind. Im Rahmen der Steuerreformen 1990 ist vorgesehen, die Geltungsdauer des § 7 EStG über 1990 hinaus nicht zu verlängern. Ausführlich über die „Erhöhte AfA für dem Umweltschutz dienende Wirtschaftsgüter“ informiert Regierungsdirektor H. B. Brandenburg in NWB F. 3 S. 6861 ff.

Die Reihe unserer Beiträge zum Gewerberecht führen wir mit einer Darstellung der „Wirtschafts- und Gewerbeüberwachung“ von Prof. Dr. R. Stober in NWB F. 15 S. 485 ff. fort. Die Wirtschaftsüberwachung erfolgt primär durch die Aufstellung von Geboten und Verboten, deren Befolgung durch Bußgeld- und Strafsanktionen sowie andere Rechtsfolgen erzwungen werden kann. Dabei bestehen zwei Möglichkeiten, um Gefahrenabwehr und Gefahrenvorsorge zu betreiben: Die Verwaltung kann erstens die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit bzw. die Inbetriebnahme einer Anlage davon abhängig machen, daß bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Zweitens kann sie die Ausübung der Wirtschaftstätigkeit beschränken, sei es durch Vorbehalte oder Auflagen.

## STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT IN KURZFORM

### Umsatzsteuerliche Behandlung der vorzeitigen Beendigung von Leasingverträgen

Zur ustl. Behandlung der vorzeitigen Beendigung von Leasing-Verträgen heißt es in dem koordinierten Erl. der obersten FinBeh des Bundes und der Länder (hier: Hess. FinMin v. 2. 3. 88, NWB EN-Nr. 531/88):

„Zahlungen, die ein Leasing-Nehmer im Falle vorzeitiger Beendigung des Leasing-Verhältnisses an den Leasing-Geber zu leisten hat, sind umsatzsteuerlich wie folgt zu behandeln: Es ist zu unterscheiden zwischen den Fällen, in denen der (fristlosen) Kündigung des Leasing-Gebers eine Pflichtverletzung durch den Leasing-Nehmer zugrunde liegt, und den anderen Fällen vorzeitiger Vertragsbeendigung. Zahlungen, die der Leasing-Nehmer infolge pflichtwidrigen Handelns zu leisten hat, sind entsprechend der zivilrechtlichen Beurteilung als nichtsteuerbarer Schadensersatz anzusehen. In den anderen Fällen vorzeitiger Vertragsbeendigung — insbes. bei einvernehmlicher Aufhebung des Vertrages — verbleibt es hinsichtlich der Ausgleichszahlungen des Leasing-Nehmers bei der bisherigen Beurteilung als Gegenleistung im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches.“

Die Aussage der FinVerw. in den Fällen der vorzeitigen Beendigung von Leasingverträgen durch einvernehmliche Vertragsaufhebung stelle die Ausgleichszahlung des Leasing-Neh-

mers immer eine Gegenleistung im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches dar, kann nicht un widersprochen bleiben. M. E. gilt in den Fällen der Entgeltzahlung für die vorzeitige Aufgabe eines Rechts auf Grund besonderer vertraglicher Vereinbarung, differenzierend danach, ob der Leasingvertrag bereits vor Abschluß der Entschädigungsvereinbarung unter allgemeinen zivilrechtlichen Gesichtspunkten erloschen ist oder nicht, folgendes:

## **I. Bereits erloschenes Schuldverhältnis**

Ein Leistungsaustausch liegt dann nicht vor, wenn die vertragliche Entschädigungsvereinbarung ein Schuldverhältnis betrifft, das bereits nach den allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen untergegangen ist. Ein Anspruch, dessen Erfüllung dem Schuldner unmöglich geworden ist, ist gegenstandslos. Nach bürgerlichem Recht (§§ 275, 280, 325 BGB) befreit die Unmöglichkeit der Leistung und das Unvermögen zur Leistung den Schuldner, falls dieser die Umstände nicht zu vertreten hat, von jeglicher Verpflichtung gegenüber dem Gläubiger, falls er sie zu vertreten hat, von der geschuldeten Leistung.

Um als Leistung in ustl. Sinne anerkannt zu werden, muß die Leistung Außenwirkung entfalten, d. h., es muß ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs zum Nutzen eines anderen geopfert werden (Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rz. 4). Soll deshalb als Leistungselement auf einen Rechtsverzicht abgestellt werden, an den grds. als Leistung für die Gegenleistung „Entschädigungszahlung“ angeknüpft werden kann, so würde dies voraussetzen, daß die geschuldete Leistung erfüllbar ist. Denn andernfalls würde auf etwas verzichtet, was nicht Gegenstand des Rechtsverkehrs ist.

Bei bereits erloschenem Schuldverhältnis ist diese Voraussetzung, wie zuvor dargelegt, nicht erfüllt. Infolgedessen kann die schuldrechtliche Aufhebungsvereinbarung in diesem Falle nur als Vereinbarung über die Höhe des zu zahlenden Schadensersatzes beurteilt werden.

## **II. Bestehendes Schuldverhältnis**

Ein Leistungsaustausch kann deshalb nur dann bejaht werden, wenn die vertragliche Entschädigungsvereinbarung ein noch bestehendes, d. h. noch nicht nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen erloschenes Schuldverhältnis betrifft. Die Entschädigungsleistung kann sich in diesem Falle aber nur dann als Entgeltzahlung im ustl. Sinne darstellen, wenn eine der Entschädigungszahlung gegenüberstehende Leistung des Leasing-Gebers konkret bestimmt werden kann. Theoretisch kann insofern als Leistungselement nur an die Verzichtserklärung selbst oder an die sog. Leistungsbereitschaft angeknüpft werden (BFH v. 27. 8. 70, BStBl 1971 II S. 6).

### **1. Leistungsbereitschaft**

Hinsichtlich dieses Anknüpfungsgesichtspunktes kann zwischen „konkreter Leistungsbereitschaft“ und „latenter Leistungsbereitschaft“ unterschieden werden.

#### **a) „Konkrete Leistungsbereitschaft“ (konkretes Angebot)**

Bietet der Leasing-Geber dem Leasing-Nehmer den Gegenstand des Leasingvertrages an und gerät der Leasing-Nehmer in Annahmeverzug, so ist diese konkrete Leistungsbereitschaft eine Leistung, auch wenn der Leasinggegenstand — etwa wegen nachträglichen Untergangs (§ 324 Abs. 2 BGB) — nicht mehr zur Verfügung gestellt, die Leasinggebühr aber gleichwohl bezahlt werden muß (BFH v. 27. 8. 70, BStBl 1971 II S. 6).

#### **b) „Latente Leistungsbereitschaft“**

Die bloße Bereitschaft zum Erbringen der vertraglich vereinbarten Leistung kann ustl. einem positiven Tun gleichstehen. So liegt eine Leistung im ustl. Sinne auch dann vor, „wenn ein Unternehmer entgeltlich seine Arbeitskraft oder sachliche Mittel zum jederzeitigen vertragsgemäßen Einsatz oder Abruf für einen anderen bereitstellt. Hier ist die Leistungsbereitschaft umsatzsteuerrechtlich relevant, weil über das bloße Verpflichtungsgeschäft hinaus dem anderen Teil zugleich die Verfügungsbefugnis über die Dienste oder die Sachen des Unternehmers übertragen wird. Beispiele für derartige im Verpflichtungsgeschäft selbst bestehende Leistungen sind entgeltliche Dauerverträge mit Anwälten, Steuerberatern, Agenten oder Maklern zur jederzeitigen Übernahme von Geschäftsbesorgungen, die entgeltliche Zugehörigkeit zu einem Lesezirkel oder die entgeltliche Bereitschaft von Darlehen durch eine Bank“ (BFH v. 27. 8. 70, BStBl 1971 II S. 6).

Beim Leasingvertrag ist jedoch eine solche im Verpflichtungsgeschäft selbst bestehende Leistungsbereitschaft nicht gegeben. Denn bei diesem Vertragstypus liegt nicht „eine aus der Art der vereinbarten Tätigkeit hervorgehende besondere Betonung der Bereitschaft zur jederzeitigen Vertragserfüllung“ vor (Plückebaum-Malitzky, UStG, Rz. 503/5 zu §§ 1—3). Der Leasing-Geber stellt vielmehr den Leasinggegenstand nicht zum jederzeitigen Abruf durch

den Leasing-Nehmer bereit, sondern der Leasinggegenstand geht von Beginn des Vertragsverhältnisses an in die Verfügungsgewalt des Leasing-Nehmers über. Insbes. die Bereitschaft zur Duldung der wiederkehrenden Nutzung des Leasinggegenstandes durch den Leasing-Nehmer stellt keine besonders betonte Leistungsbereitschaft dar. Vielmehr handelt es sich bei der Bereitschaft zur Duldung der wiederkehrenden Nutzung des Leasinggegenstandes durch den Leasing-Nehmer lediglich um die sich bereits aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft ergebende allgemeine Bereitschaft zur Erfüllung des Leasingvertrages. Diese allgemeine Leistungsbereitschaft ist ustl. irrelevant (Plückebaum-Malitzky, a. a. O.).

## 2. Verzicht

Hier ist unter Berücksichtigung des BFH-U. v. 27. 8. 70 (BStBl 1971 II S. 6) danach zu differenzieren, ob der Leasing-Nehmer als der Gläubiger oder der Leasing-Geber als der Schuldner der Hauptleistung verzichtet.

Der Verzicht des Schuldners der Hauptleistung, d. h. des Leasing-Gebers, ist ustl. irrelevant. Eine Leistung im ustl. Sinne liegt nicht vor. Sofern angeknüpft wird an den Verzicht auf Erfüllung einer Abnahmeverpflichtung durch den Vertragspartner, wird nicht auf ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs verzichtet. Denn der Verzicht bezieht sich insofern nur auf den Anspruch auf die Abnahme der Leistung. Der Abnahmeanspruch aber ist kein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs, da er nicht verkehrsfähig ist. Wenn angeknüpft wird an den Verzicht auf den Geldanspruch gegenüber dem Gläubiger der Hauptleistung, so kann für den Verzicht auf Geld nichts anderes gelten als für die Geldzahlung selbst. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellen sich die dem Leasing-Nehmer durch den Verzicht ersparten Aufwendungen als Geldzuwendung dar. Unstreitig stellt eine solche keine Leistung im ustl. Sinne dar. Anders zu beurteilen ist nur der Verzicht des Gläubigers der Hauptleistung. Dieser verzichtet mit der Hauptleistung auf ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs, nämlich auf den Anspruch auf Lieferung bzw. Leistung. Dieser Anspruch ist verkehrsfähig. Der Leasing-Nehmer als Gläubiger der Hauptleistung erbringt daher durch den Verzicht eine sonstige Leistung.

Festzuhalten ist demnach, daß im Falle der durch den Leasing-Nehmer initiierten einvernehmlichen Aufhebung des Leasingvertrages als Leistungselement seitens des Leasing-Gebers weder an einen Verzicht noch an das Kriterium der Leistungsbereitschaft angeknüpft werden kann. Die Ausgleichszahlung des Leasing-Nehmers ist deshalb schon aus diesem Grunde entgegen der von der FinVerw vertretenen Ansicht keine Gegenleistung im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches.

## III. Leistungsbereitschaft und Leistungsaustausch

Ignoriert man das vorstehende Ergebnis und unterstellt die Anknüpfbarkeit an das Element der Leistungsbereitschaft, so ergibt sich die weitere Frage, ob dann die Leistung des Leasing-Gebers „gegen Entgelt“, also im Austausch gegen die Ausgleichszahlung, erfolgt.

M. E. ist diese hypothetisch aufgeworfene Frage dahingehend zu beantworten, daß die Ausgleichszahlung dann nicht als Gegenleistung für die Leistungsbereitschaft des Leasing-Gebers angesehen werden kann.

Nach gefestigter höchstrichterlicher Rspr. (vgl. BFH v. 7. 5. 81, BStBl II S. 495) wird eine Leistung nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht und die Leistung auf Erhalt einer Gegenleistung gerichtet ist und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung ausgelöst wird. Dieses finale Element aus Sicht des Leistenden präzisierend führt der BFH (a. a. O.) aus: „Zur Annahme eines Leistungsaustausches ist auf der Seite des leistenden Unternehmers ein Verhalten erforderlich, das auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abzielt oder geeignet ist, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen.“

Aus Sicht des Leasing-Gebers aber ist die Leistungsbereitschaft nicht auf die Ausgleichszahlung gerichtet gewesen. Die Ausgleichszahlung war darum zum Zeitpunkt der Leistungserbringung in Form der konkreten oder latenten Leistungsbereitschaft vom Leasing-Geber weder gewollt noch erwartet oder auch nur erwartbar. Der Grund für die Ausgleichszahlung hat sich vielmehr zeitlich erst nach der Leistungserbringung auf Grund veränderten tatsächlichen Geschehensablaufs ergeben. Die Ausgleichszahlung steht deshalb nicht in einem Austauschverhältnis mit der Leistungsbereitschaft.

(Rechtsanwalt Fachanwalt für Steuerrecht U. Pel, Mörlenbach)