



KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Tel. 040 32015-0
Aktiengesellschaft Fax 040 32015-5000
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Michaelis Quartier
Ludwig-Erhard-Straße 11-17
20459 Hamburg

Datum 26. September 2007

Von Frank Grube
Matthias Helke

Stellungnahme zu den steuerlichen Auswirkungen nach HFA 13

Mit dieser Stellungnahme sollen ausschließlich die steuerlichen Implikationen, die sich für Autovermieter ergeben können, wenn der Entwurf HFA 13 in der derzeit vorliegenden Form verabschiedet wird, aufgezeigt werden.

Auf die handelsrechtliche Diskussion, inwieweit der Entwurf HFA 13 zum Beispiel auch auf Autovermietungsunternehmen angewendet werden könne, da die für Banken anzuwendenden Spezialvorschriften des § 340b Abs. 4 und 5 HGB analog herangezogen würden, soll hier nicht eingegangen werden. Im Nachfolgenden wird daher unterstellt, dass die im Entwurf HFA 13 dargelegten Grundsätze voraussichtlich für alle Unternehmen einschlägig sein werden. Ebenso wird auf eine vertiefende Diskussion der Frage, inwieweit die im Entwurf HFA 13 enthaltenen Regelungen auch für die Steuerbilanz gelten, verzichtet.

1. Sachverhalt

Mit Sitzung vom 28./29.11.2006 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW den „Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichen Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB (IDW ERS HFA 13 n.F.)“ verabschiedet. Diese Stellungnahme, die den ersten Entwurf des Jahres 2004 überarbeitet, setzt sich mit der Behandlung von Sale-and-buy-back-Geschäften im handelsrechtlichen Jahresabschluss auseinander.

Der Entwurf der Stellungnahme sieht vor, dass bei bestimmten vertraglichen Konstellationen das wirtschaftliche Eigentum von Vermögensgegenständen nicht auf den Erwerber übergeht, sondern auf Grund von vertraglichen Regelungen beim Veräußerer verbleibt, mit der Folge, dass die Vermögensgegenstände damit dort unter Berücksichtigung der ursprünglichen bzw. fortgeführten Anschaffungskosten zu bilanzieren sind. Die zivilrechtliche Eigentumsübertragung der Vermögensgegenstände würde somit nicht berücksichtigt werden.

Im Rahmen von Buy-Back-Geschäften mit Rückkaufverpflichtung durch einen Händler oder den Hersteller (mittelbar oder unmittelbar) von dem Autovermieter hätte dies nach der derzeitigen Auffassung des HFA zur Folge, dass die für die Vermietung und den späteren Rückkauf veräußerten Fahrzeuge bilanziell nicht auf die Erwerberin übergehen, sondern weiterhin bei den Herstellern bilanziert werden. Aus dem An- bzw. Verkauf zwischen Herstellern und dem Autovermieter würde sich keine Umsatz- und damit auch keine Gewinnrealisierung ergeben.

Eine Aussage zu der zeitlichen Anwendbarkeit wird in der Stellungnahme noch nicht getroffen.

2. Stellungnahme zu den steuerliche Auswirkungen bei Umsetzung der Stellungnahme HFA 13

Im Nachfolgenden soll auf die ertrag- und umsatzsteuerlichen Auswirkungen bei Verabschiedung der Stellungnahme HFA 13 eingegangen werden.

a) Allgemeines

Die in § 243 Abs. 1 HGB erwähnten Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung stellen nach herrschender Meinung unbestimmte Rechtsbegriffe dar, deren Inhalt nicht durch einen bestimmten Sachverhalt ausgefüllt werden, sondern vielmehr einer „Definition“ im Falle einer Rechtsanwendung auf den Einzelfall bedürfen. Für die Herleitung der nicht definierten Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind als Entscheidungshilfe dabei vor allem Gesetz und Rechtsprechung, gesicherte Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, Fachliteratur, gutachterliche Stellungnahmen des IDW usw. anzusehen (ADS, § 243 Tz. 14). Insofern werden die gutachterlichen Stellungnahmen des IDW zu Fach- und Berufsfragen, die den gesamten Berufsstand der Wirtschaftsprüfer betreffen (s. a. „§ 2 Aufgaben“ der Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.), für die Subsumption der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung herangezogen. Zugleich sind die Stellungnahmen des IDW von den Mitgliedern zu beachten und anzuwenden. Abweichungen sind schriftlich und an geeigneter Stelle (z.B. im Prüfungsbericht) hervorzuheben und ausführlich zu begründen (§ 4 Abs. 9 der Satzung des IDW eV). Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass die veröffentlichten und verabschiedeten Stellungnahmen des IDW als Interpretation der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu verstehen und damit unmittelbar für die handelsrechtliche Bilanzierung anzuwenden sind.

Grundsätzlich gilt für die Ertragsteuern gemäß § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz das Prinzip, dass Gewerbetreibende, die verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen, für den Schluss eines Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, welches sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Diese sog. Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird nur durch spezielle steuerliche Vorschriften in den Steuergesetzen durchbrochen, so dass insoweit Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz auftreten können. Demnach ist auf Grund der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Aktivierungs- und Passivierungsgebote in der Steuerbilanz zu aktivieren, was handelsrechtlich aktiviert werden muss und zu passivieren, was handelsrechtlich passiviert werden muss. Gemäß der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungsverbote ist in der Steuerbilanz hingegen nicht zu aktivieren, was handelsrechtlich nicht aktiviert werden darf, und nicht zu passivieren, was handelsrechtlich nicht passiviert werden darf (*Weber-Grellet* in L. Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 26. Auflage § 5 Tz. 30).

Handelsrechtlich sind Vermögensgegenstände und steuerrechtlich Wirtschaftsgüter zu aktivieren, wobei die Begriffe Vermögensgegenstand und aktives Wirtschaftsgut gleichgesetzt werden (BFH GrS 2/99 BStBl II 00, 632; ADS § 246 Tz 12). Ein Wirtschaftsgut ist bei Erfüllung der sachlichen, zeitlichen und subjektiven Voraussetzungen in der Steuerbilanz auszuweisen. Im vorliegenden Fall soll allein auf die subjektive Zurechnung (wer hat das Wirtschaftsgut zu bilanzieren?) abgestellt werden, für die das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich ist (ADS § 246 Tz 260). Gemäß ständiger Rechtsprechung ist ein Wirtschaftsgut zu aktivieren, an dem das wirtschaftliche Eigentum, also Nutzen und Lasten bzw. die Gefahr des zufälligen Untergangs übergegangen sind (s.a. BFH VIII R 26/01, DB 2004,

1243). Während handelsrechtlich die Definition für diesen Grundsatz für die Aktivierung der Vermögensgegenstände in den §§ 240, 242a HGB definiert ist, erfolgt die steuerliche Normierung über die Regelung des § 39 Abgabenordnung (AO).

b) Steuerliche Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums

Gemäß § 39 Abs. 1 AO sind die Wirtschaftsgüter auch wirtschaftlich grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Dies bedeutet, dass das Steuerrecht in erster Linie der zivilrechtlichen Zuordnung von Vermögensgegenständen folgt. Die Zurechnung eines Wirtschaftsguts ist trotz der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Handels- und Steuerbilanz grundsätzlich beim zivilrechtlichen Eigentümer vorzunehmen, weil es ihm auf Grund seiner zivilrechtlichen Stellung ohne weiteres zugleich wirtschaftlich zuzuordnen ist.

Dies bedeutet, dass im vorliegenden Fall die Fahrzeuge wirtschaftlich dem Autovermieter zuzurechnen sind. Es ist dabei unerheblich, ob sich diese wirtschaftliche Zuordnung aus § 39 AO oder aus §§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 242, 246 Abs. 1 Satz 1 HGB als handelsrechtlichem Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ergibt, weil die Anwendung beider Normen im vorliegenden Zusammenhang u.E. nicht zu abweichenden Ergebnissen führt, auch wenn im Handelsrecht hinsichtlich der Zuordnung von Vermögensgegenständen primär auf das Wertänderungsrisiko abgestellt wird, während im Steuerrecht der zivilrechtlichen Verfügungsmacht eine vergleichsweise größere Bedeutung beigemessen wird (vgl. näher Häuselmann, BB 2000, 1287, 1289).

Zweifel an diesem vorläufigen Ergebnis könnten sich ggf. aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ergeben. Danach ist wirtschaftlicher Eigentümer, wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Entscheidend für die Trennung des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentum ist der Übergang des Risikos einer Wertminderung und der Chance einer Wertsteigerung des Wirtschaftsguts (BFH, VIII R 32/04, DStR 2006, 2163, 2165). Auf Grund der in der Regel kurzen Vertragsdauer der Buy Back-Vereinbarungen (wenige Monate bis zu über zwei Jahren) stellt sich insbesondere vor dem Hintergrund der Stellungnahme HFA 13 die Frage, ob die zwischen den Herstellern und dem Autovermieter getroffenen Vereinbarungen gerade nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Fahrzeugen führen. Darüber hinaus wird teilweise in der Literatur (vgl. insoweit Hoffmann/Lüdenbach, DStR 2005, 1331 ff.) die Auffassung vertreten, dass Rückkaufverpflichtungen nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen, sondern letztlich eine Nutzungsüberlassung der Hersteller an den Autovermieter bewirken.

Auch wenn gute Argumente aufführbar wären, die Regelungen der Stellungnahme HFA 13 im vorliegenden nicht anzuwenden, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung spätestens im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung die Anwendung der Stellungnahme HFA 13 in der Steuerbilanz mit der Argumentation der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz einfordert, insbesondere wenn, wie zur Zeit geplant, auch handelsrechtlich eine andere Bilanzierung vorgenommen wird.

c) Beurteilung der ertragsteuerlichen Implikationen bei in Handels- und Steuerbilanz übereinstimmender bilanzieller Betrachtung gemäß HFA 13

Davon ausgehend, dass die Regelungen bzgl. der Zuordnung von Wirtschaftsgütern bzw. Vermögensgegenständen nach § 39 AO resp. § 242 HGB deckungsgleich sind (BFH R 157/84, BStBl II 89, 21), dürften sich durch die Verabschiedung der Stellungnahme HFA 13 und deren Auswirkung auf die handels- und steuerrechtlich grundsätzlich gleichermaßen anzuwendenden Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung folgende bilanzielle Konsequenzen ergeben:

Durch die Einordnung der Buy-Back-Geschäfte mit Rückkaufverpflichtung als ein „echtes Pensionsgeschäft“ würde das wirtschaftliche Eigentum der Fahrzeuge in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Verträge ggf. nicht vom Hersteller auf den Autovermieter übergehen. Vielmehr verbleiben die Fahrzeuge dann in der Bilanz beim Hersteller und werden bei diesem über die Nutzungs- bzw. Vertragsdauer abgeschrieben. Zugleich sind beim Hersteller aus der Vereinnahmung des Kaufpreises für die rechtliche Eigentumsübertragung entsprechende Verbindlichkeiten bzw. ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Korrespondierend hat der Autovermieter statt der Fahrzeuge eine Forderung resp. einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren. Auf Grund der relativ kurzfristigen Dauer zwischen Ankauf und Rückübertragung dürften sich bei Ankauf und Rückübertragung innerhalb eines Wirtschaftsjahres tendenziell wohl nur geringfügige Veränderungen im Periodenergebnis der Hersteller und der Autovermietungsfirma ergeben, da die Auflösung der Abgrenzungsposten den Abschreibungen der Fahrzeuge entsprechen dürfte. Gleichwohl kann es bei Vertragslaufzeiten über zwei Perioden durch Bewertungen zum Bilanzstichtag (Marktwert des Fahrzeugs liegt unter dem erwarteten Rücknahmepreis) zu unterschiedlichen Periodenergebnissen kommen, auch wenn sich in der Totalperiode ein identisches Ergebnis ergeben dürfte.

Sehr signifikante Effekte würden sich darüber hinaus ergeben, wenn dem Autovermieter von den Herstellern durch Werbekostenzuschüsse quasi Rabatte gewährt wurden und werden und diese die Anschaffungskosten der Fahrzeuge mindern. Diese Anschaffungskostenminderung reduziert zugleich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung der Fahrzeuge. Durch die fehlende Bilanzierung der Fahrzeuge wären diese Werbekostenzuschüsse ggf. im Zeitpunkt der Vereinnahmung sofort ertragswirksam zu erfassen (sofern nicht bei einem echten Werbekostenzuschuss eine Zuordnung zu einem bestimmten Zeitraum und damit eine Abgrenzung über die Laufzeit möglich ist).

Zusammenfassend lassen sich die Auswirkungen für die Beteiligten dieser Geschäfte wie folgt darstellen:

Hersteller

- Bilanzierung der Fahrzeuge und Abschreibung über betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. Vertragslaufzeit
- Kein Umsatzausweis und keine Gewinnrealisierung aus der zivilrechtlichen Übertragung des Eigentums der Fahrzeuge an den Autovermieter
- Bilanzierung einer Verbindlichkeit aus der Vereinnahmung des Kaufpreises für die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums der Fahrzeuge an den Autovermieter

- Bilanzierung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und Auflösung über die Laufzeit bis zur zivilrechtlichen Rückübertragung des Eigentums der Fahrzeuge vom Autovermieter

Autovermieter

- Fehlende Bilanzierung der Fahrzeuge und Abschreibung über betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. Vertragslaufzeit
- Bilanzierung einer Forderung aus der Zahlung des Kaufpreises für die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums der Fahrzeuge von dem Hersteller
- Bilanzierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens und Auflösung über die Laufzeit bis zur zivilrechtlichen Rückübertragung des Eigentums der Fahrzeuge an den Hersteller
- Ggf. sofortige ergebniswirksame Vereinnahmung von Werbekostenzuschüssen der Hersteller im hohen zweistelligen Millionenbetrag p.a.

Im Falle von abweichenden Periodenergebnissen und einer rückwirkenden Anpassung der steuerbilanziellen Behandlung zum Beispiel im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen würde dieses dann später zu geänderten steuerlichen Bemessungsgrundlagen führen. Insbesondere ergäben sich im Falle einer sofortigen ertragswirksamen Vereinnahmung der Werbekostenzuschüsse sehr signifikante einmalige Einkommenseffekte, sofern die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis käme, dass die Zuschüsse ein Rabatt und damit keiner bestimmten Zeitperiode abgrenzbar zuordbar sind. In diesem Fall würden die im ersten Jahr des Betriebsprüfungszeitraums vereinnahmten Zuschüsse einkommenserhöhend erfasst, wobei in den Folgejahren lediglich die sich auf Grund des Bilanzenzusammenhangs ergebenden Folgeeffekte (in Form von zusätzlichen Abschreibungen) einkommenswirksam wären.

Die hieraus resultierenden Änderungen der Steuerbelastungen führen nach § 233a AO zu entsprechenden Zinsen in Höhe von 0,5% pro Monat auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer. Hier ist weiter zu beachten, dass die Zinsen auf die Körperschaftsteuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig und damit aus versteuertem Einkommen zu finanzieren sind. Eine rückwirkende Anwendung von HFA 13, auch für den Zeitraum der laufenden Betriebsprüfung, hätte daher im worst case zur Folge, dass z.B. Steuern des Jahres 2001 zusätzlich mit mehr als 30 % verzinst werden. Hierbei ist auch der steuerliche Effekt auf die Zinsen zu berücksichtigen. Auch wenn sich in Folgejahren Umkehreffekte ergeben, die dann ggf. zu Erstattungszinsen führen, muss bei Beurteilung der gesamten Auswirkungen berücksichtigt werden, dass die Erstattungszinsen steuerpflichtig sind, d.h. netto von 6% p.a. nach Steuer nur 3,6% verbleiben, die Nachzahlungszinsen dagegen nicht abzugsfähig sind, d.h. aus versteuertem Gewinn beglichen werden müssen, so dass dies einer Bruttoverzinsung von ca. 10% entspricht.

d) Beurteilung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen bei Anwendung der Stellungnahme HFA 13

Gemäß der Stellungnahme HFA 13 würde das wirtschaftliche Eigentum an den Fahrzeugen bei den hier zur Diskussion stehenden Verträgen bzgl. der Buy-Back-Geschäfte ggf. nicht vom Hersteller auf den Autovermieter übergehen. Ebenso hätte dann keine Umsatzrealisierung zu erfolgen. Umsatzsteuerrechtlich stellt sich somit die Frage, ob die fehlende Umsatzrealisierung in Handels- und Steuerbi-

lanz konsequenterweise dazu führt, dass dies auch nicht zu einer Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts führt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung besteht die Lieferung bzw. die Verschaffung der Verfügungsmacht in dem von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger (Abschnitt 24 Abs. 2 S. 1 Umsatzsteuer-Richtlinien, nachfolgend UStR). Der Abnehmer muss praktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer zu nutzen und veräußern zu können. Dabei stellt der Begriff „Verschaffung der Verfügungsmacht“ eine spezifisch umsatzsteuerrechtliche Definition dar, bei der es allein darauf ankommt, dass die tatsächliche Verfügungsbefähigung über das Wirtschaftsgut übertragen wird (Sölch/Ringleb/Martin USt, Tz. 70 zu § 3). Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es aber nicht auf eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung an. Die Verschaffung der Verfügungsmacht stellt nicht auf die Definition zum wirtschaftlichen Eigentum gem. § 39 AO ab, da es sich um eine spezifisch umsatzsteuerrechtliche Definition handelt. Insofern ist das Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums nur bedingt brauchbar. Dies hat zur Konsequenz, dass insbesondere die handelsbilanzielle Behandlung auf Grund der Interpretation bzgl. des wirtschaftlichen Eigentums nicht zwingend für eine entsprechende umsatzsteuerliche Würdigung sprechen muss. Gleichwohl könnte die Argumentation vertreten werden, dass keine Verschaffung der Verfügungsmacht und damit keine Lieferung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegt, wenn die Grundsätze zu einem Sale-and-lease-back-Geschäft angewendet werden (vgl. BFH vom 9.2.2006, Az: V R 22/03, Rz. 15; Vosseler DStR 2007, S. 188). Nach Abschnitt 25 Abs. 4 Satz 2 UStR 2005 stellt die Übergabe des Leasing-Gegenstandes durch den Leasing-Geber an den Leasing-Nehmer eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG dar, wenn der Leasing-Gegenstand dem Leasing-Nehmer einkommensteuerrechtlich zuzurechnen ist. Demnach kommt es in diesen Fällen also darauf an, wem das wirtschaftliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern zugerechnet wird.

Letztlich kommt es für die Frage, ob aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht bzgl. des Kauf/Verkaufs und der späteren Rückübertragung Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG auf Grund der Verschaffung von Verfügungsmacht vorliegen, auf die vertraglichen Regelungen zwischen den involvierten Parteien an. So ist im Falle eines Leasinggeschäfts für die Beurteilung, ob die Verschaffung der Verfügungsmacht vorliegt nach der Rechtsprechung des BFH die konkrete Vertragsgestaltung und die tatsächliche Vertragsdurchführung maßgeblich (vgl. BFH vom 9.2.2006, Az: V R 22/03, Rz. 20). Zudem kommt es maßgeblich auf das Gesamtbild der Verhältnisse an, das sich aus dem von den Vertragspartnern vorgesehenen normalen Ablauf des Leasinggeschäfts ergibt (vgl. BFH vom 9.2.2006, Az: V R 22/03, Rz. 20).

Von daher sind verschiedene Ergebnisse denkbar:

- a) es bleibt auch in der Zukunft, trotz der Stellungnahme HFA 13, bei der bisherigen Bilanzierung in der Handels- und Steuerbilanz → keine Änderung,
- b) in Folge von der Stellungnahme HFA 13 wird in der Steuerbilanz abweichend von der Handelsbilanz bilanziert, d.h. steuerlich Fortsetzung der bisherigen Vorgehensweise → keine Änderung,

- c) auf Grund von der Stellungnahme HFA 13 sind die Fahrzeuge in der Zukunft in Handels- und Steuerbilanz übereinstimmend beim Hersteller und nicht beim Autovermieter zu bilanzieren.

Trotz der denkbaren Lösungen a) und b) kann zugleich jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung auf Grund teilweiser sehr unterschiedlicher vertraglicher Regelungen zwischen den Herstellern und den Autovermietern zu dem Ergebnis c) kommen könnte, dass die in der Stellungnahme HFA 13 beschriebene wirtschaftliche Betrachtungsweise für ertrags- und umsatzsteuerliche Zwecke gilt. Insofern lägen keine Lieferungen vor; vielmehr hätte die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums lediglich eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion. Die Zahlungen von dem Autovermieter an den Hersteller für den Erwerb der Fahrzeuge stellen eine „Sicherheit“ für die Überlassung der Fahrzeuge bis zur späteren Rückübertragung der Fahrzeuge an die Hersteller dar. Die Differenz zwischen Verkaufs- und Rückkaufspreis stellt das Entgelt für die „Risikoprämie“ für die „Leihe“ der Fahrzeuge.

Dies bedeutet in der Konsequenz, dass sich ausgehend vom derzeitigen Status Quo folgende Auswirkungen bei entsprechender Umsetzung der Stellungnahme HFA 13 ergeben:

Status Quo:

- Verkauf der Fahrzeuge
 - Umsatzsteuer aus Geldeingang der Autovermieter ist vom Hersteller an das Finanzamt abzuführen
 - Autovermieter hat den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für den Erwerb der Fahrzeuge
- Rückübertragung der Fahrzeuge
 - Umsatzsteuer aus Geldeingang der Hersteller ist vom Autovermieter an das Finanzamt abzuführen
 - Hersteller hat den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für den Rückerwerb der Fahrzeuge

Effekt aus HFA 13:

- Korrektur der Abrechnungen *)
 - Hersteller müsste Ausgangsrechnungen korrigieren und alle Zahlungen vom Autovermieter wären bzgl. der Umsatzsteuer rück abzuwickeln
 - Neue Abrechnung durch den Hersteller als Sicherheitsleistung mit Umsatzsteuer (auf die „Risikoprämie“, d.h. die Differenz)
 - Autovermieter müsste für Rückverkauf die Ausgangsrechnungen korrigieren und alle Zahlungen vom Hersteller wären bzgl. der Umsatzsteuer rück abzuwickeln

*) hierbei kann es sich p.a. um über hunderttausend Rechnungen bei den Herstellern und Autovermietern handeln

Die zuvor dargestellte Übersicht der umsatzsteuerlichen Auswirkung beruht auf folgenden rechtlichen Erwägungen:

Zunächst stellt sich bei steuerlicher Umsetzung von HFA 13 die Frage, welche Leistung vom Hersteller an den Autovermieter erbracht wird. Bei einem beispielhaften Kaufpreis von 100 und einem Rückkauf zu 75, stellt die Differenz von 25 das Entgelt dar, das für die Nutzung gezahlt wird. Weiter ist zu berücksichtigen, dass der Autovermieter an den Hersteller weitaus mehr zahlt, d.h. dem Hersteller dadurch ein Darlehen oder eine Sicherheit überlässt. Auch hierfür dürfte im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes ein überwiegender Anteil für Zins, Entgelt für die gewährte Sicherheit oder ähnliches enthalten sein, da der Autovermieter die 100 zahlt, obwohl er per Saldo nach Rückkauf nur Kosten von 75 hätte. Während der Anteil von 25 für die Nutzungsüberlassung steuerbar und grundsätzlich auch umsatzsteuerpflichtig ist, sind für einen evt. Zinsanteil Besonderheiten zu berücksichtigen. Die Gewährung von Darlehen bzw. Sicherheiten ist gemäß § 4 Nr. 8 a UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn es sich insoweit um die wirtschaftlich primäre Leistung handelt. Dies bedeutet zugleich, dass der leistende Unternehmer (Darlehens- bzw. Sicherungsgeber, d.h. Autovermieter) aus den damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen keine Vorsteuern geltend machen und für seine Leistungen in den Ausgangsrechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen darf.

Sofern bestimmte Anforderungen erfüllt sind, kann der leistende Unternehmer gem. § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerfreiheit der Darlehensgewährung verzichten und zur Umsatzsteuerpflicht „optieren“. In diesem Fall hätte der leistende Unternehmer dann aber auf die Zinsen und sonstigen Leistungen Umsatzsteuer zu erheben und der empfangende Unternehmer (Darlehensnehmer) bei entsprechendem Umsatzsteuerausweis auf den Rechnungen hieraus auch einen Anspruch auf Abzug der Vorsteuer. Diesbezüglich ist bisher aber keine Rechnungsstellung erfolgt, so dass bei einer rückwirkenden Betrachtung entsprechende Rechnungen zu erstellen wären.

Dies bedeutet, dass im Rahmen einer im Jahre 2008 stattfindenden Betriebsprüfung (Beispiel) neben den aktuellen Rechnungen auch alle bisherigen Rechnungen für noch änderbare Jahre zu korrigieren wären, damit die fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer vom Hersteller nicht geschuldet wird. Die Verpflichtung zur Zahlung der fälschlicherweise ausgewiesenen Umsatzsteuer erlischt erst im Zeitpunkt der Korrektur im Jahre 2008. Zugleich hätten der Autovermieter bzw. die Hersteller für diese Jahre geltend gemachte Vorsteuern ohne korrekte Berichtigung keinen Vorsteueranspruch und müssten die Beträge an das Finanzamt zurück zahlen.

Da der Vorsteuerabzug rückwirkend für den Voranmeldungszeitraum, in welchem die Vorsteuer geltend gemacht wurde, ausgeschlossen werden würde, hätte dieses zur Konsequenz, dass die erstatteten Vorsteuern an das Finanzamt zurückzuzahlen sind. Ebenso wird dieser Betrag nach § 233a AO mit 0,5% pro Monat verzinst, so dass mit signifikanten Zinsbelastungen bei entsprechender rechtlicher Würdigung durch die Finanzverwaltung z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung zu rechnen ist.

Insbesondere ist hierbei dann auch zivilrechtlich die zu entsprechenden Fällen bereits ergangene Rechtsprechung zu beachten, wonach der sich für den Rechnungsempfänger ergebende Schaden aus falsch ausgestellten Rechnungen von dem Rechnung ausstellenden Unternehmen zu ersetzen ist (s.a. Urteil des OLG Brandenburg vom 28.9.2006 – 12 U 46/06). Dies bedeutet, dass der Autovermieter nicht nur wg. der fehlenden Leistung die geltend gemachten Vorsteuerbeträge einschließlich Zinsen an das Finanzamt zu leisten hätte, sondern auch noch den Zinsschaden von dem Hersteller auf dem zivilrechtlichen Wege einfordern müsste, die der Hersteller gemäß der Rechtsprechung diesen auf Grund

positiver Vertragsverletzung zu ersetzen hätte. Gleichwohl muss dieser wohl eher theoretischen Möglichkeit natürlich entgegengehalten werden, dass bei Rechnungsstellung sich keiner bewusst sein konnte eine falsche Rechnung erstellt zu haben.

Zusammenfassend lassen sich die Auswirkungen für die Beteiligten dieser Geschäfte wie folgt darstellen:

Hersteller

- Rückwirkende Korrektur sämtlicher Ausgangsrechnungen bzgl. der Fahrzeuge
- Erstattung der zuviel ausgewiesenen und an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt im Zeitpunkt der Rechnungskorrektur

Autovermieter

- Rückwirkende Korrektur der auf Grund vorliegender Eingangsrechnungen geltend gemachter Vorsteuerbeträge zuzüglich Zinsen
- Theoretisch ggf. Regressansprüche ggü. den Herstellern aus positiver Vertragsverletzung wg. falsch ausgestellter Rechnungen

Das zuvor Beschriebene gilt entsprechend für die Rückübertragung der Fahrzeuge vom Autovermieter auf die Hersteller in umgekehrter Form.

3. Empfehlung aus steuerlicher Sicht

Sofern die finale Stellungnahme HFA 13 keine zeitlichen Anwendungsregelungen beinhalten sollte, kann für die Vergangenheit nicht ausgeschlossen werden, dass in steuerlichen Betriebsprüfungen die bisherige Bilanzierung für noch steuerlich änderbare Jahre (Vergangenheit) aufgegriffen wird, auch wenn in diesen Jahren eine von der Stellungnahme HFA 13 abweichende u.E. aber noch zutreffende Bilanzierung stattgefunden hat.

Insofern wäre es zumindest aus steuerlicher Sicht sehr wichtig und hilfreich, wenn in der finalen Stellungnahme HFA 13 auch für das Handelsrecht eine entsprechende Anwendungsregelung aufgenommen wird, die deutlich macht, dass die geänderte Bilanzierungsregelung für künftige Bilanzstichtage anzuwenden und damit letztlich eine Änderung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Zukunft (z.B. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen) gemeint ist. Dies hängt damit zusammen, dass dann auch für „jeden Finanzbeamten“ unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung klar wäre, dass sich „nur“ die Zukunft ändert und es bei Herstellern und Autovermietern nicht zu unterschiedlichen Beurteilungen der Vergangenheit kommt.

Sofern es für den HFA nicht darstellbar sein sollte, dass die Stellungnahme um eine Anwendungsregelung, ab welchem Zeitpunkt diese Rechtsauffassung des IDW anzuwenden ist, erweitert wird, müsste u.E. umgehend im Interesse der Hersteller und Autovermieter eine Abstimmung mit Vertretern der Finanzverwaltung gesucht werden. Hier sollte zumindest über eine Regelung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben etc.) eine zeitliche Anwendungsregelung erreicht werden. Hierüber könnte idealer-

weise – wie in früheren vergleichbaren Fällen der Automobilbranche (z.B. hinsichtlich der Umsatzsteuer auf Full Service Leasing) – von der Finanzverwaltung klargestellt werden, dass keine rückwirkende Anwendung der in der Stellungnahme HFA 13 beschriebenen Bilanzierungsregelungen erfolgt und damit zumindest die beschriebenen Zinsrisiken durch die Steuerpflichtigen vermieden werden können.

4. Zusammenfassung

Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Stellungnahme HFA 13, die Einzelfragen zum Übergang wirtschaftlichen Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB regelt, nach Verabschiedung als Interpretation der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nach § 5 Abs. 1 EStG wohl auch für die Steuerbilanz anzuwenden sein dürfte, da eine abweichende steuerliche Bilanzierung keine Anwendung findet. Es dürfte somit wohl in den jeweiligen Einzelfällen eine intensive Diskussion bzgl. der Anwendbarkeit der Stellungnahme HFA 13 in der Zukunft geben.

Mangels zeitlicher Anwendungsregelung in der Stellungnahme HFA 13 ist nicht auszuschließen, dass im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen eine entsprechende Änderung der Bilanzierung und ggf. des Vorsteuerabzugs auch rückwirkend vorgenommen wird. Die steuerlichen Auswirkungen führen zu entsprechenden Zinsauswirkungen im Sinne des § 233a AO.

Zur Vermeidung von Steuer- und Zinsbelastungen für Hersteller und Autovermieter für die Vergangenheit sollte, sofern es zu einer entsprechenden Anwendung der Stellungnahme HFA 13 auf die vorliegenden Fälle kommt, eine klarstellende Anwendungsregelung in die finale Stellungnahme HFA 13 aufgenommen werden.

Formulierungsvorschlag:

Die in dieser Stellungnahme beschriebenen Grundsätze finden Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2007 enden.

Eine solche Anwendungsregelung würde zumindest den Herstellern und Autovermietern die Möglichkeit geben, die Bilanzierung und insbesondere die für die operative Abwicklung relevanten Prozesse rechtzeitig für die Zukunft insgesamt neu aufzusetzen. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass in der Vielzahl der verschiedenen Einzelfälle eine Diskussion der Frage der Anwendbarkeit sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz stattfinden dürfte.

Sofern eine zeitliche Anwendungsregelung nicht aufgenommen wird, sollten daher in Abstimmung mit den Herstellern u.E. Vertreter der Finanzverwaltung in den Prozess eingebunden werden und über die Einbindung versucht werden, eine entsprechende zeitliche Anwendungsregelung über Anweisungen der Finanzverwaltung zu erreichen.