

Steuerliche Aspekte des grenzüberschreitenden Leasings

Informationen zum Cross-Border-Leasing

Beim grenzüberschreitenden Leasing (Cross-Border-Leasing) wird ein Wirtschaftsgut gegen Entgelt zeitlich befristet zum Gebrauch in einem anderen Staat überlassen. Leasinggeber und Leasingnehmer sind in verschiedenen Staaten ansässig, wodurch die systematische Trennung zwischen Eigentum und Nutzung des Wirtschaftsgutes zwei unterschiedlichen Rechts- und Steuersystemen unterliegt.

Zu den österreichischen ertragsteuerlichen Regelungen siehe [Infoseite ertragsteuerliche Aspekte des Leasings](#).

Auch bei Cross-Border-Leasing-Verträgen wird das Leasinggeschäft nach den Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums am Leasinggut beurteilt und es werden danach für Zwecke der Besteuerung in Österreich die Leasinggüter entweder dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zugeordnet.

Beachte:

Durch die unterschiedlichen nationalen Zuteilungsregeln können beim Cross-Border-Leasing Finanzierungsvorteile durch steuerliche Begünstigungen für ein und denselben Sachverhalt eintreten. Allerdings wird sowohl auf OECD als auch auf EU Ebene beabsichtigt, Steuerumgehungen und Verkürzungen der Steuerbemessungsgrundlage bei internationalen Sachverhalten deutlich einzuschränken (siehe Bericht der OECD zu BEPS – Base Erosion and Profit Shifting - und die im Juli 2016 vom Rat erlassene „Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)“ oder „Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“.)

Aufgrund der unterschiedlichen nationalen Bilanzierungs- und steuerlichen Zuteilungsregelungen kann der Fall eintreten, dass ein und dasselbe Leasinggut in einem Staat dem Leasinggeber und in einem anderen Staat dem Leasingnehmer zugerechnet wird. Beim Abschluss mehrerer Leasingverträge über ein Wirtschaftsgut könnte auch eine Mehrfachhinzurechnung (double- oder triple-dip) eintreten. Steuerliche Begünstigungen, die damit zusammenhängen, können in den verschiedenen Staaten zu Finanzierungsvorteilen führen, die insbesondere beim Investitionsgüterleasing (z.B. Leasing von Flugzeugen) zum Tragen kommen.

In Österreich bestehen für den Fall von Kollisionen unterschiedlicher nationaler Zurechnungsnormen keine gesetzlichen Sonderbestimmungen. Bei Konzernverflechtungen wird jedoch die Finanzverwaltung die Höhe der Leasingzahlungen entsprechend dem Arms-Length-Prinzip beurteilen, d.h. Leasingverträge zwischen verbundenen Unternehmen müssen für ihre steuerliche Anerkennung dem Grundsatz des Fremdvergleichs entsprechen, ihre Ausgestaltung muss so wie bei Verträgen mit Dritten erfolgen.

Beschränkte Steuerpflicht von Leasinggeber oder -nehmer

Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die in Österreich weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt und Körperschaften, die im Inland weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung haben. Sie unterliegen nur mit bestimmten, im Einkommensteuergesetz taxativ aufgezählten Einkünften der Steuerpflicht.

In Zusammenhang mit Leasingverträgen sind hier Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung betroffen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb führen bei beschränkt Steuerpflichtigen nur dann zu einer Steuerpflicht, wenn in Österreich eine Betriebsstätte unterhalten wird, wenn im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder wenn in Österreich unbewegliches Vermögen vorliegt.

Bei einem Leasing mit einem in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Leasinggeber kann für diesen eine Steuerpflicht in Österreich eintreten, wenn das Leasinggut eine eigene Betriebsstätte des Leasinggebers darstellt. Ein in Österreich unterhaltenes Warenlager des Leasinggebers kann ebenso zu einer beschränkten Steuerpflicht desselben führen.

Hinweis:

Im Einzelfall sind für die Beurteilung, in welchen Fällen und ab wann eine Betriebsstätte in Österreich entsteht, jedenfalls die Bestimmungen des jeweils betroffenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) (Artikel 5 und 7 Betriebsstättenregelung) zu beachten. Relevant ist - in den oben aufgezählten Fällen - das DBA mit jenem Land, in dem der Leasinggeber unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, sind im Gesetz taxativ aufgezählt und fallen u.a. nur dann unter die beschränkte Steuerpflicht, wenn die Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer (KESt) unterliegen oder wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz gesichert ist.

Leasingraten unterliegen nicht der österreichischen KESt, selbst dann nicht, wenn etwa ein Sale-and-lease-back-Geschäft in einen Darlehensvertrag (siehe Infoseite ertragsteuerliche Aspekte des Leasings) umgedeutet würde.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kann für den beschränkt steuerpflichtigen Leasinggeber eine österreichische Steuerpflicht nur dann entstehen, wenn Gegenstand des Leasingvertrages unbewegliches Vermögen (z.B. Gebäude), Sachbegriffe (Vielzahl von beweglichen Wirtschaftsgütern, die nach ihrer Zweckbestimmung eine Einheit bilden) oder Rechte (Lizenzen) sind, die

- im Inland liegen,
- in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen z.B. Grundbuch sind oder
- in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

Lizenzzahlungen für die Überlassung von Rechten unterliegen bei beschränkter Steuerpflicht in Österreich einem Steuerabzug von 20% unabhängig davon, welcher Einkunftsart diese Einkünfte grundsätzlich zuzuordnen sind. Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte (der Lizenzzahlung). Wer die Lizenzzahlung tätigt, haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer.

Das Einkommensteuergesetz sieht grundsätzlich für Lizenzen eine Befreiung vom Steuerabzug vor, wenn der Empfänger der Lizenzzahlung (Lizenzgeber und Schuldner der Abzugsteuer) eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder eine Betriebsstätte eines Unternehmens mit Sitz in der EU und der Nutzungsberechtigte ein verbundenes Unternehmen (mindestens 25% Beteiligung) eines anderen EU Mitgliedstaates oder dessen Betriebsstätte ist.

Beachte:

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde ab 1.3.2014 ein Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern eingeführt. Dadurch sollten insbesondere die mit einer Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer verbundenen steuerlichen Vorteile im Konzern eingedämmt werden. Daher sind Aufwendungen für Lizenzgebühren (ebenso Zinsen) im Konzern nicht mehr abzugsfähig, wenn die Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft einer Steuerbefreiung oder einem Steuersatz bzw. einer Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen.

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 wurde mit Wirksamkeit ab 1.1.2019 die Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt. Im Ausland niedrig besteuerte Passiveinkünfte, die von einer beherrschten ausländischen Körperschaft erzielt werden, werden der Steuerbemessungsgrundlage der beherrschenden österreichischen Gesellschaft hinzugerechnet und demgemäß der österreichischen Körperschaftsteuer unterworfen. Passiveinkünfte sind Zinsen, Lizenzen, Dividenden usw., wobei die Niedrigbesteuerung dann vorliegt, wenn die tatsächliche Steuerbelastung der beherrschten ausländischen Körperschaft nicht mehr als 12,5 % beträgt.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

In den von Österreich abgeschlossenen DBAs wird Leasing nicht ausdrücklich geregelt. Der österreichische Abkommensvorschlag entspricht dem OECD-Musterabkommen. Nach der Legaldefinition des Artikels 12 Abs. 2 (Lizenzgebühren) des OECD-Musterabkommens fallen Leasingraten unter den Begriff der Lizenzgebühren, die ausschließlich im Wohnsitzstaat des Einkommensempfängers (Leasinggebers) zu versteuern sind. Zahlreiche österreichische Abkommen sehen jedoch auch ein eingeschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor (der Steuersatz beträgt in der Regel maximal 10%).

Aus Österreich in das Ausland gezahlte Lizenzgebühren unterliegen nur dann einer österreichischen Abzugsteuer, wenn es sich um die Überlassung von Rechten handelt. Da Lizenzzahlungen von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften oder von Betriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in der EU an verbundene Unternehmen eines EU Mitgliedstaates oder dessen österr. Betriebsstätte von der österreichischen Abzugsteuer von 20 % befreit sind, kommt eine Besteuerung an der Quelle in Österreich vor allem in folgenden Fällen vor:

Ein österreichisches Unternehmen, das keine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist (Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder eine Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit Sitz außerhalb der EU) bzw. eine natürliche Person in Österreich zahlt Lizenzgebühren für die Überlassung von Rechten durch ein (nicht verbundenes) Unternehmen mit Sitz in der EU oder durch ein Unternehmen bzw. eine Person mit Sitz in einem Drittland.

Das jeweils anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen kann aber dieses innerstaatliche Quellenbesteuerungsrecht durch Artikel 12 einschränken. Unterliegen nach Österreich gezahlte Leasinggebühren einer ausländischen Abzugsteuer, so kann die in abkommenskonformer Höhe erhobene ausländische Quellensteuer auf die österreichische Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden. Die ausländische Quellensteuer ist eine Steuer, die auf den Bruttobetrag der Leasingraten angewandt wird. Abzüge werden nicht berücksichtigt.

Hinweis:

Bei der in Österreich angerechneten im Ausland gezahlten Quellensteuer können sich Probleme ergeben, wenn die auf die ausländischen Leasingeinkünfte entfallende inländische ESt oder KSt (die nach dem Nettoprinzip errechnet wird, weil Abzüge Berücksichtigung finden) unter dem Betrag der ausländischen Quellensteuer liegt. Dadurch könnte es zu einer unvollständigen Anrechnung kommen, sodass eine Mehrbelastung nicht vollständig verhindert werden kann.

Sind die Leasingzahlungen einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen, so geht die Betriebsstättenregelung des Artikel 7 OECD-Musterabkommen vor und die Leasingzahlungen sind im Rahmen der Betriebsstätte steuerlich zu erfassen. Dabei ist der Betriebsstättenbegriff des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens, der von dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff abweichen kann, zu beachten.

Hinweis:

Für die steuerliche Beurteilung eines grenzüberschreitenden Leasings ist das DBA zwischen jenen Staaten maßgeblich, in denen jeweils Leasinggeber und -nehmer ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (bzw. Sitz oder Ort der Geschäftsleitung) haben.

Zwischenstaatliche Steuerkonflikte, die sich aufgrund einer unterschiedlichen Beurteilung von Leasingverträgen ergeben, können, soweit sie in DBA-Fällen zu einer Doppelbesteuerung führen, im Wege des Verständigungsverfahrens (Artikel 25 OECD-Musterabkommen) beseitigt werden.

Besteht kein DBA, so bietet eine Ermessensbestimmung in Österreich (§ 48 Bundesabgabenordnung) die Möglichkeit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Nach dieser Bestimmung kann die Finanzverwaltung bei Abgabepflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz in Österreich, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische Abgaben ganz oder teilweise auf österreichische Steuern anzurechnen.

Stand: 01.01.2023