

## Verfassungsrechtliche Bedenken

# Umsätze mit Kraftfahrzeugen in Jungholz und Mittelberg

## Neuregelung gilt nur für die Lieferung und Vermietung von KFZ

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)

**Tätigen Unternehmer, die in den Gebieten Jungholz und Mittelberg einen Wohnsitz (Sitz), gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte haben, Umsätze i. S. d. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG, so ist auf diese Umsätze nach § 10 Abs. 4 UStG 1994 ein reduzierter Steuersatz von 16% anzuwenden. Nach einer Neufassung der Bestimmung<sup>1)</sup> gilt dies jedoch nicht für die Lieferung und die Vermietung von Kraftfahrzeugen an Leistungsempfänger, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Inland, jedoch nicht in den Gebieten Jungholz und Mittelberg haben, weiters für Umsätze an die Betriebsstätte eines Unternehmers im Inland, ausgenommen in den Gebieten Jungholz und Mittelberg.**

### 1. Zweck der Regelung

Bekanntlich ist der reduzierte Umsatzsteuersatz eingeführt worden, um im Sinne einer gewissen Wettbewerbsgleichheit eine Anpassung bzw. Annäherung an den deutschen Umsatzsteuersatz von 15% vorzunehmen. Nachdem Jungholz und Mittelberg nur von Deutschland aus erreichbar sind, wird jeder Waren- und Dienstleistungsaustausch – soweit er nicht innerhalb des Gebietes stattfindet – wohl primär mit Deutschland durchgeführt. Dadurch wäre es möglich gewesen, als Leistungsempfänger den günstigen deutschen Umsatzsteuersatz in Anspruch zu nehmen. Die Angleichung soll bewirken, daß die Umsätze nicht nach Deutschland gehen, sondern innerhalb der Gebiete stattfinden. Daher wird für dort ansässige Unternehmer ein potentieller Wettbewerbsnachteil hintangehalten.<sup>2)</sup>

Der reduzierte Umsatzsteuersatz ist jedoch nicht dafür gedacht, daß in den Gebieten ansässige Unternehmen dadurch Wettbewerbsvorteile erlangen, daß sie ins übrige Bundesgebiet zu einem um vier Prozentpunkte niedrigeren Satz leisten können.

Genau dieser potentielle Wettbewerbsvorteil soll nunmehr durch die Neuregelung hintangehalten werden, wobei nach den Erläuterungen<sup>3)</sup> die Systemwidrigkeit bei der Lieferung und der Vermietung von Kraftfahrzeugen bereinigt werden soll.

### 2. Lieferung von Kraftfahrzeugen

Der reduzierte Umsatzsteuersatz kann gedanklich nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Lieferort in den genannten Gebieten liegt. Nach § 3 Abs. 7 UStG wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Wenn also der Erwerber das Kraftfahrzeug in den Gebieten selbst abholt, geht am Abholungsort die Verfügungsmacht über, sodaß auch der in diesen Gebieten gültige Umsatzsteuersatz anzuwenden war. Nach der Fiktion des § 3 Abs. 8 UStG gilt die Lieferung im Falle des Beförderns oder Versendens mit dem Beginn der Beförderung oder Versendung als ausgeführt. Nach h. M. wird damit nicht nur der Lieferzeitpunkt, sondern auch der Lieferort geregelt.<sup>4)</sup> Daher war der niedrigere Satz auch dann anzuwenden, wenn von den Gebieten aus versendet oder befördert wird.

Auffällig ist, daß die beschriebenen Bestimmungen des § 3 Abs. 7 und 8 UStG wortgleich bereits im UStG 1972 enthalten waren. Es ist daher nicht verständlich, warum der Gesetzgeber in dieser Frage gerade jetzt Regelungsbedarf gesehen hat. Evident

\*) Dr. Christian Prodinger ist Mitarbeiter einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Wien.

1) BGBl. 756/1996.

2) Siehe hiezu auch EB zu RV 396 BlgNR 20. GP.

3) A. a. O.

ist, daß sich die Regelung des Lieferortes auf sämtliche Wirtschaftsgüter und nicht nur auf Kraftfahrzeuge bezieht. Die Neuregelung des Steuersatzes findet jedoch – jedenfalls zunächst – nur auf Kraftfahrzeuge Anwendung.

### 3. Vermietung von Kraftfahrzeugen

Nach der Rechtslage des UStG 1972 war der Ort einer sonstigen Leistung dort gegeben, wo der Unternehmer tätig war, bei einer Vermietung jedenfalls dort, wo sich die Vermietung ausgewirkt hat. Wenn daher aus den Gebieten ins sonstige Bundesgebiet vermietet wurde, so war Ort der sonstigen Leistung eben das jeweilige Bundesgebiet, sodaß der Normalsteuersatz zur Anwendung kam.

Die Rechtslage hat sich durch das UStG 1994 grundlegend geändert. Nach der Generalklausel des § 3 a Abs. 12 UStG gelten sonstige Leistungen an jenem Ort als ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die Leistung von einer Betriebsstätte aus ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung.

Das Empfängerortprinzip des § 3 a Abs. 9 UStG ist nur dort maßgebend, wo Leistungen i. S. d. § 3 a Abs. 10 UStG (sog. Katalogleistungen) erbracht werden. Hiezu zählt zwar (Z 12) die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, wobei jedoch Beförderungsmittel<sup>5)</sup> ausdrücklich ausgenommen sind. Wenn daher Kraftfahrzeuge von einem in den Gebieten Jungholz und Mittelberg ansässigen Unternehmer in das restliche Bundesgebiet vermietet werden, so ist der Ort der sonstigen Leistung in den Gebieten, sodaß der reduzierte Satz zur Anwendung kam.

Diese Regelungskonstellation hat nun zu einem Anstieg der Zahl von (insb.) Leasinggesellschaften geführt, die sich in den Gebieten niedergelassen haben. Naturgemäß können hiefür auch andere Beweggründe ausschlaggebend gewesen sein; jedoch wird die umsatzsteuerliche Vorteilhaftigkeit jedenfalls auch maßgeblich gewesen sein.

### 4. Teleologische Umsetzung

Offensichtlich hat es der Gesetzgeber für notwendig erachtet, die dargestellte Systeminformität (nur) im Bereich der Kraftfahrzeuge zu beseitigen.<sup>6)</sup> Insoweit – nämlich für die Kraftfahrzeuge – wird dieses Regelungsziel auch erreicht. Die Neuregelung ist auch verständlich, da nicht einzusehen ist, warum bei Lieferungen bzw. Vermietungen aus den Gebieten ins restliche Bundesgebiet ein niedrigerer Steuersatz anzuwenden sein soll, ohne daß die grundsätzliche teleologische Rechtfertigung (Wettbewerbsgleichheit zu Deutschland) von Bedeutung wäre.

### 5. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Die Neuregelung ist evidenterweise gleichheits- und somit verfassungswidrig.

Hinsichtlich der Lieferung ist problematisch, daß – wie bereits dargestellt – der Lieferort für sämtliche Wirtschaftsgüter unter den erwähnten Voraussetzungen in den Gebieten gelegen ist. Daher kommt auch für sämtliche Wirtschaftsgüter der reduzierte Steuersatz zur Anwendung. Die Ausnahmebestimmung greift aber nur bei Kraftfahrzeugen. Wenn auch der grundsätzliche Regelungszweck berechtigt sein mag, so ist kein Grund ersichtlich, warum nicht für sämtliche Wirtschaftsgüter die erwähnte Rechtsfolge eintreten soll. Hinsichtlich des Regelungszieles der umsatzsteuerlichen Neuregelung sind Kraftfahrzeuge von anderen Wirtschaftsgütern nicht verschieden. Der Gesetzgeber knüpft daher an gleiche Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen, was im Sinne des Art. 7 B-VG gleichheitswidrig und sohin verfassungsrechtlich bedenklich ist.

Bezüglich der Vermietung ist die Regelung in zweierlei Hinsicht bedenklich.

<sup>5)</sup> Hiezu zählen jedenfalls Kraftfahrzeuge; siehe eingehend unten.

<sup>6)</sup> So ausdrücklich die Erläuterungen, a. a. O.

Zum einen tritt das grundsätzliche Problem immer dort auf, wo Leistungen nach § 3 a Abs. 12 UStG in den Gebieten erbracht werden. Die Vermietung von Beförderungsmitteln ist hier nur ein auftretender Fall, keineswegs aber der einzig denkmögliche.

Wie in der Literatur dargestellt,<sup>7)</sup> fallen beispielsweise auch bestimmte Notarleistungen, steuerpflichtige Bankdienstleistungen<sup>8)</sup> sowie die Vermögensverwaltung unter die Generalklausel des § 3 a Abs. 12 UStG. Ebenso sind sämtliche sonstige Leistungen an Nichtunternehmer, die ihren Wohnsitz in Österreich haben, sohin nolens volens im Gemeinschaftsgebiet, nicht unter das Empfängerortprinzip zu subsumieren und somit – sofern nicht die Abs. 6–8 anwendbar sind – nach der Generalklausel am Unternehmenssitz steuerpflichtig.<sup>9)</sup> Die Neuregelung knüpft aber auch hier nur an eine ganz bestimmte Leistungsart an. Daher werden mit derselben Argumentation wie bei den Lieferungen an gleiche Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft, was verfassungsrechtlich bedenklich ist.

Zum anderen wird nicht einmal der ganze Ausnahmetatbestand der Vermietung von Beförderungsmitteln erfaßt. Zu Beförderungsmitteln zählen neben Kraftfahrzeugen (PKW, LKW, Busse) auch Eisenbahnwaggons, Lokomotiven, Flugzeuge, See- und Binnenschiffe sowie Boote, Sport- und Segelflugzeuge<sup>10)</sup> sowie Segelyachten.<sup>11)</sup> Es ist wiederum nicht einzusehen, warum für bestimmte Beförderungsmittel, nämlich Kraftfahrzeuge, der reduzierte Satz nicht gelten soll, für alle anderen Beförderungsmittel jedoch schon. Es wird daher auch hier für gleiche Sachverhalte eine unterschiedliche Rechtsfolge normiert, sodaß die Regelung auch insofern bedenklich ist. Dem steht nicht entgegen, daß die Vermietung von Kraftfahrzeugen weit öfter vorkommen mag als die Vermietung von sonstigen Beförderungsmitteln, sodaß im Sinne einer pauschalierenden Betrachtung für die sonstigen Beförderungsmittel keine Regelung für notwendig erachtet worden wäre.

## 6. Umsatz an Betriebsstätte eines Unternehmers<sup>12)</sup>

Nach dem letzten Satzteil von § 10 Abs. 4 zweiter Satz UStG 1994 gilt der reduzierte Satz nicht für Umsätze an die Betriebsstätte eines Unternehmers im Inland, ausgenommen in den Gebieten Jungholz und Mittelberg. Der Sinn dieses Satzes ist unergründlich.

Das Umsatzsteuergesetz kennt mehrfach Bestimmungen,<sup>13)</sup> bei denen auf die Betriebsstätte eines Unternehmers verwiesen wird. Stets ist jedoch die Betriebsstätte als Auffangtatbestand genannt. Zunächst wird die Rechtsfolge für die Leistung von bzw. an einem(n) Unternehmer geregelt. Der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, ist Hauptanknüpfungspunkt. Hilfsweise wird auf eine Betriebsstätte des Unternehmers verwiesen. Es soll daher nicht möglich sein, mangels Sitz etc. nicht an einen Unternehmer anknüpfen zu können, wiewohl dieser über eine (ausschlaggebende) Betriebsstätte verfügt.

Die diskutierte Regelung erwähnt jedoch den Unternehmer als solchen nicht, sondern umfaßt nur die Betriebsstätte.

Bedeutsam ist, daß von der Regelung zunächst nur auf Lieferung und Vermietung von Kraftfahrzeugen abgestellt wird, der folgende Satzteil jedoch ganz allgemein von Umsätzen spricht. Man könnte daraus nun folgern, daß die Regelung hinsichtlich der

<sup>7)</sup> Vgl. Ruppe, a. a. O. § 3 a Rz. 108.

<sup>8)</sup> Zum Problem des Verweises von § 3 a Abs. 10 auf § 6 Abs. 1 Z 8 UStG siehe Ruppe, a. a. O. Rz. 92.

<sup>9)</sup> Zur Frage, wie weit dieses Problem durch den letzten Satzteil der Bestimmung gelöst wird, siehe unten.

<sup>10)</sup> Siehe die Aufzählung nach Abschn. 34 Abs. 5 dUStR 1992.

<sup>11)</sup> EuGH 15. 3. 1989, Rs. 51/88, Slg. 767.

<sup>12)</sup> Herrn Dr. Stefan Hübner sei für die kritische Diskussion dieses Abschnittes und für die Durchsicht des Manuskriptes gedankt.

<sup>13)</sup> Siehe z. B. § 3 a Abs. 9; § 3 a Abs. 11; § 3 a Abs. 12.

Kraftfahrzeuge jedenfalls bei Umsätzen an Betriebsstätten von Unternehmern von einer weiten Generalklausel umfaßt und erweitert wird. Die generelle Bezugnahme auf sämtliche Umsätze wäre ja an sich systemgerecht und vermeidet die oben dargestellten verfassungsrechtlichen Bedenken. Zwar ist zu bedenken, daß nicht auf alle Umsätze der reduzierte Steuersatz anzuwenden ist, sodaß die Regelung insofern überschießend wäre. Ob aber der Normalsteuersatz in den Gebieten aufgrund der Neuregelung oder aufgrund des allgemeinen Umsatzsteuerrechtes anzuwenden ist, bleibt im Ergebnis egal.

Somit wäre auch – wie oben noch bewußt offengelassen – klar, daß für bestimmte Leistungen an Private der reduzierte Satz weiterhin akzeptiert würde, während Umsätze an Unternehmer generell nicht in den Genuß der Begünstigung kämen.

Gegen ein solches Interpretationsergebnis spricht manches.

Zum einen spricht der Wortlaut nur von Umsätzen an die Betriebsstätte und nicht an Unternehmer selbst. Man könnte nun argumentieren, daß jeder Unternehmer umsatzsteuerlich über eine Betriebsstätte verfügt, auch wenn diese beispielsweise mit dem Sitz des Unternehmens zusammenfallen sollte. Dies ist nun vom Wortlaut vielleicht noch gedeckt, kommt aber sicherlich aus diesem nicht klar heraus. Jedenfalls spricht gegen dieses Ergebnis eine systematische Interpretation, da – wie dargestellt – die Regelung über die Betriebsstätte im restlichen UStG stets völlig anders verwendet wird. Darüber hinaus wäre das Ergebnis wiederum verfassungsrechtlich bedenklich, da kein sachlicher Grund ersichtlich ist, warum Unternehmer und Nichtunternehmer als Leistungsempfänger über das Entgelt einer unterschiedlichen Umsatzsteuerbelastung unterliegen sollten. Schließlich spricht auch eine historische Interpretation gegen das Ergebnis. Die Erläuterungen sprechen ausdrücklich davon, daß die Systemwidrigkeit bei der Lieferung und Vermietung von Kraftfahrzeugen bereinigt werden soll. Von der Bereinigung für alle Umsätze bzw. von einer Differenzierung Unternehmer–Nichtunternehmer ist jedenfalls keine Rede.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, daß die Neuregelung nur für die Lieferung und Vermietung von Kraftfahrzeugen, nicht aber für sämtliche Umsätze anzuwenden ist.

Denkbar wäre auch, daß nur Leistungen an die Betriebsstätte eines Unternehmers in Österreich, der ansonsten im Ausland seinen Sitz hat, umfaßt werden sollen. Auch hierfür geben jedoch weder Wortlaut noch Erläuterungen einen Anhaltspunkt. Auch hier ist nicht verständlich, warum gerade in diesem Fall sämtliche Umsätze umfaßt sein sollen.

Somit bleibt aber fraglich, was der genaue Regelungsinhalt dieses Teilsatzes sein soll. So keine sinnvolle Interpretation gefunden werden kann, ist der Teilsatz i. S. d. Art. 18 Abs. 1 B-VG verfassungsrechtlich bedenklich.

---

## **Bezüge von Lehrbeauftragten sind Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit**

### **Verordnung des BMF über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, BGBl. II 287/1997**

§ 1. Die Bezüge aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragte(r) an Universitäten, Hochschulen, Fachhochschulen, Pädagogischen Akademien oder ähnlichen Bildungseinrichtungen sind unabhängig vom zeitlichen Ausmaß des Lehrauftrages Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988.

§ 2. Die Verordnung ist erstmalig für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 30. September 1997 enden.