

Vorsteuerabzug

Verlängerung des Eigenverbrauchs beim Auslandsleasing von PKW

Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG gilt nun bis 31. 12. 2007

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)



Bei Leasing eines PKW etwa in Deutschland wird in Österreich ein Eigenverbrauch versteuert. Die Bestimmung wurde in ihrer Stammfassung als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt.¹⁾ Die Neufassung wurde nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses zeitlich befristet bis 31. 12. 2005 wiedereingeführt. Auch sie ist nach der Entscheidung des UFS²⁾ gemeinschaftsrechtswidrig. Dagegen wurde Amtsbeschwerde erhoben. Die Regelung wurde nun für Umsätze vor dem 1. 1. 2008 verlängert.³⁾ Auch diese Verlängerung erweist sich als rechtswidrig.

1. Rechtsentwicklung

Mit BGBl. Nr. 21/1995 wurde mit Wirkung vom 6. 1. 1995 eine Eigenverbrauchsbesteuerung (u. a.) für das Leasing von PKW aus dem Ausland eingeführt. Diese Bestimmung war nach dem EuGH⁴⁾ gemeinschaftsrechtswidrig.

Die Bestimmung wurde jedoch – als Ausnahmebestimmung gem. Art. 17 Abs. 7 6. MwSt-RL – nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses unverändert wieder in Kraft gesetzt bzw. beibehalten, jedoch zeitlich bis 31. 12. 2005 befristet. Eine Befristung ist eine der Voraussetzungen für eine derartige Bestimmung; weiters die Konsultation und das Vorliegen konjunktureller Gründe.

In der Literatur⁵⁾ wurde aufgezeigt, dass die Neuregelung gemeinschaftsrechtswidrig sei. Der UFS⁶⁾ kam zur Auffassung, dass § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994⁷⁾ mangels europarechtlicher Deckung unangewendet zu bleiben hat. Er bezieht sich dabei ausdrücklich auf die in der Literatur⁸⁾ geltend gemachten Bedenken.⁹⁾

Der zwischenzeitliche Versuch von *Krumenacker*¹⁰⁾, aus § 3a Abs. 1a Z 1 UStG einen Eigenverbrauch für den gegenständlichen Fall zu folgern, wurde von *Tumpel*¹¹⁾ mit überzeugenden Argumenten widerlegt.

2. Neuregelung

Mit der nunmehr im Nationalrat beschlossenen Gesetzesänderung¹²⁾ tritt in § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG an die Stelle der Jahreszahl 2006 die Jahreszahl 2008. Damit gilt die Bestimmung des Eigenverbrauches für Umsätze, die vor dem 1. 1. 2008 ausgeführt

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) EuGH 11. 9. 2003, C-155/01 *Cookies World*.

2) UFS 1. 3. 2005, GZ RV/0957-L/04.

3) 1037 BlgNR 22. GP.

4) EuGH 11. 9. 2003, C-155/01 *Cookies World*.

5) *Tumpel*, SWK-Heft 6/2003, Seite S 232; *Prodinger*, SWK-Heft 3/2003, Seite S 94; *Brenner/Tumpel*, SWK-Heft 28/2003, Seite S 687.

6) UFS 1. 3. 2005, GZ RV/0957-L/04.

7) Nunmehr lit. b.

8) *Tumpel*, SWK-Heft 6/2003, Seite S 232; *Prodinger*, SWK-Heft 3/2003, Seite S 94; *Brenner/Tumpel*, SWK-Heft 28/2003, Seite S 687.

9) Vgl. hiezu auch *Prodinger*, SWK-Heft 10/2005, Seite S 359.

10) SWK-Heft 11/2005, Seite S 401.

11) SWK-Heft 15/2005, Seite S 506.

12) 1037 BlgNR 22. GP.

werden. Materiell ist daher die Bestimmung um 2 Jahre (also für 2006 und 2007) verlängert worden.

Der Finanzausschuss führt dazu aus, dass der im Rat der Europäischen Union in Beratung befindliche Richtlinienvorschlag betreffend die Änderung des Ortes der sonstigen Leistung, der zu einer Entspannung auf dem Gebiet des Auslandsleasing führen wird, nicht mehr wie vorgesehen mit 1. 1. 2006 in Kraft treten wird. Zur Vermeidung negativer konjunktureller Auswirkungen wird daher die Geltungsdauer des Eigenverbrauchsstatbestandes um 2 Jahre verlängert.

3. Rechtliche Würdigung

Eine Rechtfertigung der Prolongierung der Eigenverbrauchsbestimmung auf Basis von Art. 17 Abs. 7 6. MwSt-RL setzt die Erfüllung dreier Kriterien voraus:

- Konjunkturelle Gründe
- Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses
- Befristung der Maßnahme

3.1. Konjunkturelle Gründe

Schon zur ersten Prolongation wurden in der Literatur massive Bedenken gegen das Vorliegen von konjunkturellen Gründen für die Verlängerung geltend gemacht. Auf Basis der Judikatur des EuGH¹³⁾ muss die Steuerregelung den Zweck haben, Konjunkturschwankungen aufzufangen. Die Maßnahme hat also Teil der Konjunkturpolitik eines Mitgliedstaates zu sein. Nach Auffassung des GA in der Rechtssache *Metropol Treuhand* ist unter Konjunkturpolitik die kurzfristige Beeinflussung der makroökonomischen Größen, wie der Produktion, des Verbrauches sowie der Ein- und Ausfuhr über den Staatshaushalt zu verstehen. Es handelt sich dabei häufig um den Zeitraum von ein bis zwei Jahren.

Nicht gestattet ist die Durchführung der Maßnahme aus strukturellen Gründen, so insbesondere zu Verringerung des Haushaltsdefizites und der Rückzahlung der Staatsschulden.¹⁴⁾

Ebenso wurde argumentiert, dass eine Regelung, die bereits seit 1995 besteht, keine solche sein kann, deren Zielsetzung es ist, bei der ersten Prolongierung im Jahre 2003 die Wirtschaft durch eine zeitlich befristete Maßnahme zu beeinflussen.¹⁵⁾ *Tumpel* hat auch ausgeführt, dass das Nichtvorliegen der konjunkturellen Maßnahme auch dadurch eingeräumt wurde, wenn als Grund für die Maßnahme die Verhinderung von massiven Verlagerungen des Inlandsleasings und des Inlandskaufes angeführt werden.¹⁶⁾

Die zur ersten Prolongierung angeführten Bedenken müssen aufrecht bleiben: Es ist nach wie vor kein Grund ersichtlich, warum gerade im Juli 2005 für die Jahre 2006 und 2007 eine besondere konjunkturelle Problematik gegeben sein soll, der durch den Eigenverbrauch begegnet werden kann. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass eine Regelung, die seit dem Jahr 1995 bestanden hat, schon im Jahre 2003 nicht auf einmal aus konjunkturellen Gründen (wieder)eingeführt werden kann und dies insbesondere nicht ein zweites Mal im Jahr 2005 argumentiert werden kann.

Tatsächlich handelt es sich erneut um die Verhinderung der unerwünschten Auswirkungen der 6. MwSt-RL, wonach sich ein Leasing von Beförderungsmitteln am Ort des Leasinggebers umsatzsteuerlich auswirkt.

Dies wird von den Erläuterungen¹⁷⁾ auch eingeräumt, wenn im ersten Satz der Erläuterung mitgeteilt wird, dass der Richtlinienvorschlag hinsichtlich der Änderung des

¹³⁾ EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99 *Metropol Treuhand & Stadler*.

¹⁴⁾ Vgl. zu all dem ausführlich *Tumpel*, SWK-Heft 6/2003, Seite S 232.

¹⁵⁾ *Prodinger*, SWK-Heft 3/2003, Seite S 94.

¹⁶⁾ Vgl. *Tumpel*, a. a. O. m. V. a. die Erläuterungen zum Initiativantrag.

¹⁷⁾ 1037 BlgNR 22. GP.

Ortes der sonstigen Leistung noch nicht in Kraft treten wird. Die Ausführungen im 2. Satz „Zur Vermeidung negativer konjunktureller Auswirkungen ...“ sind daher insofern nur vorgeschoben und sollen offensichtlich die Voraussetzungen aus der Rechtsprechung des EuGH für die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 7 6. MwSt-RL begründen. Die Regelung wird nicht deshalb prolongiert, weil nunmehr konjunkturelle Gründe dies notwendig machen, sondern vielmehr, weil aufgrund der Weitergeltung der 6. MwSt-RL ab dem 1. 1. 2006 ein Vorsteuerabzug etwa in Deutschland möglich wäre, ohne dass Österreich den Vorgang noch einmal für die Eigenverbrauchbesteuerung der Umsatzsteuer unterwerfen darf. Die Erläuterungen sehen ja den Zweck der – nicht durchgeführten – Richtlinienänderung gerade in der Entspannung (gemeint kann hier nur sein: steuerlich induzierten Entspannung) des Auslandsleasing. Dies ist aber offensichtlich kein konjunktureller Grund.

Durch die erneute Prolongierung soll also nicht eine konjunkturelle Steuerungsmaßnahme gesetzt werden, sondern vielmehr der Aufkommensausfall durch den Vorsteuerabzug¹⁸⁾ hintangehalten werden. Auf Basis der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtsache *Metropol Treuhand und Stadler* sind die Mitgliedstaaten zu solchen strukturellen Maßnahmen durch Art. 17 Abs. 7 6. MwSt-RL nicht ermächtigt (vgl. in diesem Sinn nochmals *Tumpel*, a. a. O.).

Darüber hinaus bestehen auch insofern Bedenken, als die angeblichen konjunkturellen Gründe nunmehr seit dem Jahre 2003 bis insgesamt 2007 andauern und daher (fast) fünf Jahre umfassen. Die vorzitierte Frist von „oftmals ein oder zwei Jahren“ ist daher bei weitem überschritten.

3.2. Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses

Soweit ersichtlich, ist für die neuerliche Prolongierung der Mehrwertsteuerausschuss nicht nochmals konsultiert worden. Offensichtlich geht man davon aus, dass durch die erste Konsultation bereits eine Deckung erfolgt ist. In den Erläuterungen zu BGBl. I 2003/10¹⁹⁾ wird ausgeführt, dass Österreich in der 66. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 20.11. 2002 das Konsultationsverfahren gem. Art 29 eingeleitet und die konjunkturellen Gründe sowie die beabsichtigte Maßnahme dargelegt habe. Die Konsultation wurde am 8. 1. 2003 zur Kenntnis genommen.

Nunmehr hat – soweit ersichtlich – Österreich bei der damaligen Konsultation wohl nicht vorausschauend mitgeteilt, dass allenfalls eine (oder auch mehrere) Verlängerungen der Maßnahme durchgeführt werden. Wie in den Erläuterungen ausgeführt wird, hat Österreich „die beabsichtigte Maßnahme“ dem Ausschuss dargelegt. Die beabsichtigte Maßnahme war aber zu diesem Zeitpunkt (also im Jahre 2002 bis Jänner 2003) offensichtlich eine Verlängerung bis 31. 12. 2005²⁰⁾. Es ist vom Zweck der Ausnahmebestimmung, die eng auszulegen ist und von dem dafür stattfindenden Konsultationsverfahren her betrachtet nicht anzunehmen, dass sich ein Mitgliedstaat für eine Maßnahme, die obendrein zeitlich befristet sein muss, sozusagen einen Blankoscheck ausstellen lassen kann, die Maßnahme auch in aller Zukunft durchzuführen.

Es gilt daher zu befürchten, dass eine Deckung nur durch eine neuerliche Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses erreicht hätte werden können.

3.3. Zeitliche Befristung

Wie erinnerlich, muss die konjunkturelle Maßnahme im Sinne von Art. 17 Abs. 7 auf Basis der Rechtsprechung des EuGH zeitlich befristet sein. Im Umkehrschluss ist eine un-

¹⁸⁾ Bzw. die entsprechende (nicht abzugsfähige) österreichische USt.

¹⁹⁾ FA 34 BgNR 22. GP.

²⁰⁾ In Wirklichkeit lag wohl eher eine Neueinführung der Norm mit Wirkung für Umsätze bis zum 31. 12. 2005 vor.

befristete Maßnahme also unzulässig. Sie würde ja auch ex logo der konjunkturellen Steuerung, die vorausgesetzt wird, widersprechen.

Wenn nun Österreich die Neuregelung, die (fast) drei Jahre besteht²¹⁾, um weitere zwei Jahre verlängert, so ergibt sich daraus eine Verlängerung um (vereinfacht) 66,67%.

Nunmehr wird zum einen die ursprüngliche Befristung konterkariert, wenn eine relativ gesehen derart lange Verlängerung statthaft sein kann. Auch sei nochmals wiederholend darauf hingewiesen, dass als Zeitraum für konjunkturelle Gründe oftmals ein bis zwei Jahre und eben nicht deren fünf anzusetzen sind.

Insbesondere ergibt sich jedoch, dass durch die Möglichkeit einer laufenden Prolongation einer Befristung das Kriterium der Befristetheit ausgehebelt werden könnte. Dürfte ein Mitgliedstaat beliebig oft eine ursprünglich befristet eingeführte Maßnahme weiter befristen, so würde damit im Ergebnis eine unbefristete Maßnahme erzielt werden, die eben durch die Richtlinie nicht gedeckt ist.

Eine derartige Vorgangsweise ist ja geradezu zu befürchten, wenn der Finanzausschuss selbst ausführt, dass der Richtlinienvorschlag eben noch nicht in Kraft tritt. Nach den ursprünglichen Aussagen des BMF sollte dieser Vorschlag ja leicht mit den anderen Mitgliedstaaten akkordiert werden und zeitgerecht in Kraft treten können. Wenn sich nun einzelne Mitgliedstaaten – dem Vernehmen nach Deutschland – etwa weiter quer legen würden und es zu keiner diesbezüglichen Änderung der 6. MwSt-RL kommt, könnte Österreich konsequenterweise eine laufende Verlängerung der Ausnahmeregelung vornehmen. Dies widerspricht jedoch der notwendigen Befristung der Maßnahme. Darüber hinaus sei bemerkt, dass die Verhinderung der Substitution von unbefristeten Verträgen durch mehrmals befristete Verträge dem österreichischen Gesetzgeber ja nur zu bekannt ist: Man denke etwa an mietrechtliche oder arbeitsrechtliche Bestimmungen, wo einer derartigen Vorgangsweise mit gutem Grund mit verschiedenen Maßnahmen und Konsequenzen ein Riegel vorgeschoben wird.

Somit ist die neuerliche Verlängerung auch aus diesem Grund bedenklich.

4. Zusammenfassung

Die österreichische Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG wurde gesetzlich um weitere zwei Jahre verlängert. Als Begründung wird angeführt, dass die Richtlinienänderung hinsichtlich des Ortes der sonstigen Leistung nicht zum 1. 1. 2006 in Kraft treten wird.

Die Neuregelung ist mehrfach gemeinschaftsrechtlich bedenklich:

Zum einen liegen offensichtlich keine neuen konjunkturellen Gründe vor, wegen der man die Maßnahme verlängert. Vielmehr ist von strukturellen Gründen zur Hintanhaltung der Auswirkung einer Vorsteuerabzugsmöglichkeit etwa in Deutschland auszugehen. In genau diesem Sinn hat auch der UFS²²⁾ die bisherige Regelung als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. In den Tagesmedien²³⁾ gilt die Vorgangsweise des Finanzministeriums auch als „kaltschnäuzig“.

Weiters könnte sogar eine nochmalige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses erforderlich gewesen sein.

Endlich läuft eine neuerliche Befristung dem Erfordernis der Befristung einer konjunkturellen Maßnahme insofern entgegen, als durch laufende Befristungen eben im Ergebnis eine unbefristete Regelung erreicht wird.

Die Neuregelung ist daher mit Blickwinkel auf das Gemeinschaftsrecht bedenklich.

²¹⁾ Nämlich im Jahr 2003 ab Inkrafttreten des Gesetzes und in den Jahren 2004 und 2005.

²²⁾ UFS 1, 3, 2005, GZ RV/0957-L/04.

²³⁾ Vgl. *Szemeliker*, Der Standard, 8. 7. 2005 Seite 17.