

Eigenverbrauchsbestimmung beim PKW-Leasing und EU-Recht

ÖStZ
2002/
974

In der Frage der Eigenverbrauchsbestimmung auf PKW-Leasingraten im Ausland nach § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG ist der Schlussantrag des Generalanwaltes ergangen. Danach ist die Regelung wegen einer Doppelbesteuerung eines schon im Ausland steuerpflichtigen Umsatzes EU-widrig, wobei auch die Beibehaltung von Vorsteuerauschlüssen nicht zu greifen vermag.

Dr. Christian Prodingner

1. Rechtsentwicklung

Mit 1. 1. 1995 trat bekanntlich das UStG 1994 in Kraft. Dieses enthält nach § 3a UStG eine gegenüber dem UStG 1972 völlige Neuorientierung hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsortes, die sich klarerweise an der 6. MWSt-RL orientiert.

Bei der Vermietung (Leasing) von Beförderungsmitteln (Kfz) ist nach der Generalklausel des § 3a Abs 12 UStG der Ort entscheidend, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Vermietet daher eine deutsche Leasinggesellschaft PKW an österreichische Privatpersonen, kommt der deutsche USt-Satz von 16 % zur Anwendung, sodass das Leasing insoweit durch die niedrigere USt billiger wird. Wird jedoch an Unternehmer vermietet, so vermittelt die Vermietung eines PKW bei ausschließlich unternehmerischer Nutzung durch den Mieter nach wie vor den vollen Vorsteuerabzug in der BRD¹⁾. Damit wäre es für österreichische Unternehmer, die hinsichtlich eines PKW in Österreich nicht vorsteuerabzugsberechtigt waren, über das Leasing in der BRD möglich gewesen, sich die Vorsteuer in Deutschland im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens zu holen und somit nur netto belastet zu sein.

Der österreichische Gesetzgeber hat mit BGBl 1995/21 mit Wirkung ab dem 6. 1. 1995 in § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG eine neue Bestimmung aufgenommen, wonach ein Unternehmer insoweit einen Eigenverbrauch in Österreich tätigt, als er Ausgaben tätigt, für die im Ausland der Vorsteuerabzug zusteht, wenn im Inland keine Vorsteuerabzugsberechtigung aufgrund § 12 Abs 2 Z 2 UStG gegeben gewesen wäre.

In der Folge wurde in Österreich diskutiert, ob diese Neubestimmung dem EU-Recht entsprechen könne. Besondere Bedeutung haben hierbei zwei Entscheidungen des EuGH²⁾ erlangt. In diesen Entscheidungen war insbesondere fraglich, ob durch das Leasing einer ganzen Flotte im Land der Nutzung dieser Flotte eine (umsatzsteuerliche) Betriebsstätte des Leasinggebers entstehen könne. Der EuGH hat klar ausgeführt, dass die 6. MWSt-RL hierfür keinen Platz lässt, da bei der entsprechenden Dienstleistung immer der Sitz des Unternehmers, also des Leasinggebers entscheidend sei.

Auf Basis dieser Entscheidungen wurden in Österreich eine Vielzahl von literarischen Stellungnahmen abgegeben,

die tendenziell die EU-Widrigkeit der genannten Eigenverbrauchsbesteuerung in Österreich behauptet haben³⁾.

Der VwGH hat zwischenzeitig die entsprechende Regelung dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Neuen Schwung in die Diskussion hat eine Stellungnahme von *Brenner*⁴⁾ gebracht, die ebenfalls die EU-Widrigkeit der Bestimmung behauptet hat. Basierend auf diesem Artikel wurde von einer einzelnen Leasinggesellschaft eine neue Werbekampagne gestartet und die Vorteilhaftigkeit des Auslandsleasing dargestellt bzw behauptet. Auch in den Tagesmedien wurden die entsprechende Rechtslage und die Steuermodelle aus Deutschland immer wieder diskutiert, zuletzt etwa im Österreichischen Industriemagazin⁵⁾ sowie im „firmenwagen“⁶⁾, wo berichtet wurde, dass die Finanzverwaltung eine deutlich negative Haltung gegen das Modell des Leasing aus Deutschland zeigt und insbesondere die Überprüfung von Kunden, die dieses Modell durchgeführt hätten, konsequent vornimmt.

Ebenfalls den Medien war zu entnehmen, dass die österreichische Finanzverwaltung Bestrebungen hinsichtlich einer Harmonisierung des USt-Rechtes durch Verhandlungen mit den anderen EU-Mitgliedstaaten aufgenommen hat⁷⁾.

2. Schlussantrag des Generalanwaltes

Nunmehr liegt der Schlussantrag des Generalanwaltes vom 10. 10. 2002⁸⁾ vor.

Der Generalanwalt weist zunächst auf die nahe Verwandtschaft mit der Rechtssache *Metropol*⁹⁾ hin. In diesem Urteil wurde bekanntlich der einengende Vorsteuerabzug für Minivans als EU-widrig erkannt.

Er stellt weiters dar, dass der Leasingnehmer behauptet hätte, dass der Ort der sonstigen Leistung beim Fahrzeugleasing im Sitzstaat des Vermieters liege, weitere Steuertatbestände beim Gemeinschaftsrecht nicht vorgesehen seien, sodass ein Eigenverbrauch zu einer doppelten Besteuerung führe. Die Rechtfertigung mit Art 17 Abs 6 der 6. RL, wonach bestimmte Vorsteuerauschlüsse bis zur Harmonisierung dieses Rechtes von den Mitgliedstaaten beibehalten

3) Vgl *Haunold*, SWI 1997 417; *Zorn*, RdW 1998, 100; *Caganeck*, ÖStZ 1998, 96; *König*, RdW 1998, 304; *Schuchter*, ÖStZ 1998, 62.

4) SWK 2001, S 688 (1100).

5) Das Österreichische Industriemagazin, Nr 9 – September 2002, 140.

6) Firmenwagen 2002, 74 (September-Ausgabe).

7) Vgl hiezu unten.

8) Rechtssache C-155/01 *Cookies World Vertriebsges mbH* gegen *FLD Tirol*.

9) EuGH 8. 1. 2002 RSC-409/99.

1) Zu Vorsteuern bei voll bzw gemischt genutzten PKW vgl das Schreiben des deutschen BMF vom 29. 5. 2000, IV D 1-5 7303 B-4/00.

2) EuGH 1. 7. 1997, Rs C-190/95 *Aro-Lease* sowie 7. 5. 1998 Rs C-390/96 *Leasplan*.

werden können, sei zum einen nicht anwendbar, zum anderen gehöre die gegenständliche Norm – wie erwähnt – erst ab 6. 1. 1995 zum österreichischen Rechtsbestand und wäre daher nicht bei EU-Beitritt geltendes Recht gewesen.

Der VwGH hat mit Beschluss vom 29. 3. 2001 um Vorabentscheidung über folgende Frage ersucht:

„Ist es mit der 6. RL, insbesondere mit deren Art 5 oder 6, vereinbar, dass ein Mitgliedstaat das Tätigen von Ausgaben, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, als steuerpflichtigen Umsatz behandelt?“

Der Generalanwalt hat daher folgende zwei Fragen herausgearbeitet:

1. Kann die 6. RL die Grundlage für die Erhebung von USt bilden, wenn der Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt wird und auch in diesem Staat die USt erhoben wird?

2. In eventu: Welchen Umfang hat die Befugnis der Mitgliedstaaten, von dem in Art 17 Abs 2 der 6. RL formulierten Grundsatz des Vorsteuerabzuges abzuweichen?

Zur Hauptfrage wird zunächst festgehalten, dass der tragende Grundsatz der 6. RL die Einfachbesteuerung eines Umsatzes sei: Sowohl die Doppelbesteuerung als auch die Nichterhebung müsse verhindert werden. Dieser Grundsatz ist ein Ausfluss der steuerlichen Neutralität und der steuerlichen Gleichbehandlung.

Nach dem Standpunkt der Klägerin und der Kommission könne daher Österreich einen Umsatz, der unstrittig zunächst in Deutschland entsteht, nicht nochmals der USt unterwerfen. Die österreichische Regierung hätte dem gegenüber einen Eigenverbrauch des Kraftfahrzeuges bejaht, dessen Ort in Analogie zu den „Eigenverbrauchsbestimmungen“ der 6. RL zu bestimmen sei. Der Generalanwalt bejaht zwar zunächst die Eigenverbrauchsähnlichkeit des Umsatzes in Österreich, kommt jedoch zu der Auffassung, dass der steuerlich relevante Umsatz das Leasing in Deutschland sei. Er verweist nochmals auf das Urteil des EuGH in der Sache Aro-Lease¹⁰⁾, wonach sich der Umsatz strikt nach dem Sitz des Leasinggebers zu richten hätte, da bei Vermietungen von Beförderungsmitteln der Nutzungsort nur äußerst schwer und unsicher zu ermitteln sei. Gerade aus diesen Gründen seien die Vermietungen von Beförderungsmitteln ausdrücklich von jeder der Nutzung angenäherten Leistungsortermittlung (Empfängerortprinzip) ausgenommen und bleibe für eine Erhebung von MWSt im Mitgliedstaat der Nutzung kein Raum.

Auch das Argument, dass keine Doppelbesteuerung vorliege, da die USt in Österreich für einen ganz anderen Umsatz, nämlich den Eigenverbrauch selbst erhoben würde, lehnt der Generalanwalt ab. Der Steuerbescheid des Finanzamtes beziehe sich nämlich auf den Betrag der Miete des Fahrzeuges, womit wieder auf den deutschen Umsatz abgestellt würde. Gleiches würde auch aus der gesetzlichen Regelung folgen, da diese auch auf die ausländische Leistung abstellt.

Interessant ist auch die Auseinandersetzung mit dem Argument der österreichischen Regierung, die mit einer Wett-

bewerbsverzerrung argumentiert hatte, da der Ausschluss des Vorsteuerabzuges nicht auf Leasingverträge beschränkt werden dürfe, die bei einem österreichischen Leasinggeber abgeschlossen würden. Der Generalanwalt dreht dieses Argument quasi um: Nachdem Österreich von einer Ausnahme von der 6. MWSt-RL Gebrauch mache, dürfe die Regelung nicht dazu führen, dass der österreichische Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat keinen Anspruch auf die Ausnutzung einer Regelung (nämlich des Vorsteuerabzuges) habe, der ihm basierend auf dem Recht des Mitgliedstaates und der 6. MWSt-RL zustehe.

Ein weiterer Ausfluss dieser Überlegung ist die Auseinandersetzung mit dem Argument der Klägerin, wonach die nationale Regelung gegen die Dienstleistungsfreiheit verstoße. Der Generalanwalt vergleicht die Regelung mit dem kürzlich erlassenen Urteil des EuGH in der Rechtssache Cura¹¹⁾ und führt aus, dass die österreichische Regelung nicht dazu führe, dass das Leasen eines Fahrzeuges in einem anderen Mitgliedstaat (hier: BRD) schwieriger werde als in Österreich, sondern vielmehr geradezu zu leichteren Voraussetzungen leite.

Der Generalanwalt schließt die Beantwortung der ersten Teilfrage mit der Bemerkung, dass die etwaige Beibehaltung eines Ausschlusses von der Vorsteuerabzugsberechtigung nicht dazu führen darf, dass der Ort des steuerbaren Umsatzes (auf Basis der 6. RL) verändert wird.

Der Generalanwalt kommt daher zusammenfassend zur Auffassung, dass durch die 6. RL keine Befugnis eingeräumt wird, MWSt in dem Mitgliedstaat zu erheben, in dem ein in einem anderen Mitgliedstaat geleastes Fahrzeug genutzt wird.

Begrüßenswerterweise geht der Generalanwalt (in eventu) auch auf die zweite Frage, also die Beibehaltung eines Vorsteuerauschlusses ein. Der Generalanwalt stellt zunächst dar, dass derartige Ausnahmebestimmungen eng auszulegen seien. Er führt weiter aus, dass die Regelung erst mit 6. 1. 1995 eingeführt worden sei, und somit die stand-still-Klausel mit EU-Beitritt nicht mehr erfüllbar sei. Es sei nicht Zweck der Ausnahme des Art 17 Abs 6 Unterabs 2, einem neuen Mitgliedstaat die Befugnis einzuräumen, beim Beitritt innerstaatliche Rechtsvorschriften noch anzupassen und sich vom Gemeinschaftsrecht zu entfernen.

Somit lehnt der Generalanwalt aber auch die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ab, sodass Österreich sich nicht kurz nach dem Beitritt zur EU eine Ausnahme vom Recht auf Vorsteuerabzug schaffen durfte.

Abschließend führt der Generalanwalt – unter erneutem Verweis auf die Entscheidung Metropol – zum Ausschluss des Rechtes auf Vorsteuerabzug aus konjunkturellen Gründen nach Art 17 Abs 7 der 6. RL aus, dass die Bestimmung deshalb nicht anwendbar sei, da zum einen das in Art 29 geregelte Konsultationsverfahren nicht stattgefunden hätte, zum zweiten eine zeitliche Beschränkung der Bestimmung erforderlich, aber nicht durchgeführt sei.

Die Überlegungen des Generalanwaltes sind in Summe folgerichtig. Das Hauptargument stützt sich sicherlich – letztlich wie die ganz überwiegende österreichische Literatur – auf die Überlegung, dass der Umsatz auf Basis der eng

10) Siehe oben.

11) EuGH 21. 3. 2002, Rs C-451/99, etwa zur NoVA, zur Zulassung, zur Versicherungspflicht und zur kfz-technischen Begutachtung.

auszulegenden Kernbestimmungen der 6. MWSt-RL nur am Sitzort des Leasinggebers versteuert werden dürfe, wodurch für eine zweite Besteuerung eines – letztlich ähnlichen oder zumindest abgeleiteten – Umsatzes in Österreich kein Platz bleibe. Damit wird der Linie der Entscheidungen in den Rechtssachen Aro-Lease und Leasplan weiter gefolgt.

3. Weitere Rechtsentwicklung

Nach diesem sehr eindeutigen Schlussantrag des Generalanwaltes bleibt zunächst die Entscheidung des EuGH abzuwarten. Die klare Argumentation des Generalanwaltes lässt wohl eher eine Übernahme der Entscheidung durch den EuGH erwarten.

Hinzuweisen ist darauf, dass – wie den Medien zu entnehmen war – der derzeitige Finanzminister Grassler bei einer ECOFIN-Sitzung eine Vereinheitlichung des EU-Rechtes im Sinne einer Änderung des Leistungsortes auf den Nutzungsort (in concreto den Sitz des Leasingnehmers) angeregt hat. Angeblich sei hier schon weitgehende Übereinstimmung erzielt worden. Wie erinnerlich, wurde ja bereits im Jahre 1998 von der Kommission ein Vorschlag für die Änderung der 6. MWSt-RL hinsichtlich der Anpassung des Vorsteuerabzuges vorgelegt, die auch Einschränkungen bei Personenkraft-

wagen vorsah. Freilich geht die derzeitige Überlegung einer Vereinheitlichung inhaltlich in eine andere Richtung.

Es bleibt daher abzuwarten, wieweit die Harmonisierungsbestrebungen tatsächlich EU-weit durchgesetzt und dann auch umgesetzt werden können. In diesem Zusammenhang ist auch fraglich, ob nicht schon allein durch die anstehenden Neuwahlen und die neue Regierungsbildung eine deutliche Verzögerung eintritt.

Es deutet daher momentan viel in die Richtung, dass das Leasing aus Deutschland unter Heranziehung des Vorsteuerabzuges möglich ist und jedenfalls noch über eine überschaubare Periode funktionieren kann. Einzuschränken ist, dass zum einen noch immer denkbar ist, dass der EuGH sich dem Schlussantrag des Generalanwaltes nicht anschließt, zum anderen, dass durch die genannten Vereinheitlichungsbestrebungen der mögliche Vorteil wieder wegfällt.

Es muss daher letztlich von jedem Steuerpflichtigen überprüft werden, ob er die noch immer bestehenden Risiken sowie den erhöhten Arbeitsaufwand durch die Vorsteuererrückstattung in der BRD tatsächlich auch auf sich nehmen will. Durch die klaren Aussagen des Generalanwaltes muss jedoch die Beurteilung in Bezug auf das „Vorsteuerabzugsmodell Leasing in der BRD“ deutlich positiver ausfallen.

LexisNexis[™]
ARD Orac

Buch-Tipp

Einführung in das Steuerrecht

hier Informationen finden Sie auf den Umschlagseiten!

LexisNexis[™]
ARD Orac

Buch-Tipp

Liegenschaften im Abgabenrecht

hier Informationen finden Sie auf den Umschlagseiten!

Familiensteuer, Familienbeihilfe und Verfassungsgerichtshof

ÖStZ
2002/
975

Es ist unbestritten, dass durch den Tarif des österreichischen Einkommenssteuersystems eine verfassungswidrige Steuer Mehrbelastung unterhaltspflichtiger Eltern im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne (oder mit geringeren) Kinderlasten entsteht. Laut VfGH-Erkenntnis G 168/96 vom 17. 10. 1997 verringern die Transferleistungen Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zwar die Unterhaltslast der Eltern, nicht aber die Steuerlast auf die den Eltern nach Abzug dieser Transferleistungen verbleibende Unterhaltslast. Nach den letzten Erkenntnissen verringern die Transferleistungen nun doch die (sonst) verfassungswidrige Steuer Mehrbelastung und sie sind daher vorrangig für diese weiterhin eingehobene Mehrbelastung – und nicht für den Unterhalt – zu verwenden.

Dipl.-Ing. Dieter Mack*)
Klagenfurt

1. Die Grundsätze des Unterhaltsrechts

Der Unterhaltsbedarf eines Kindes wird

- durch Leistungen der Allgemeinheit (zB kostenloser Schulbesuch, Familienbeihilfe) *und*
- durch Leistungen der Eltern abgedeckt.

Laut ABGB¹⁾ haben beide Elternteile zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes an-

teilig beizutragen. Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag; er hat ua auch aus diesem Grund an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt. Die (auch) für das Existenzminimum des Kindes erforderlichen Unterhaltsleistungen der Eltern setzen sich demnach aus zwei (gleichwertigen) Leistungen zusammen:

- Leistungen für Ernährung, Bekleidung und häusliche Unterbringung (in der Folge: Sachleistungen) *und*
- Leistungen für Betreuung, Pflege und Erziehung (in der Folge: Betreuungsleistungen).

*) Beschwerdeführer zu VfGH G 168/96 vom 17. 10. 1997.

1) ABGB §§ 94 und 140.