



EUGH: NEUER LEISTUNGORT BEI DIENSTWAGENÜBERLASSUNG AN DAS PERSONAL

Laut EuGH liegt bei der Überlassung eines betrieblichen Kfz an einen Arbeitnehmer zur Privatnutzung kein Entgelt und somit keine entgeltliche Leistung des Unternehmers an seinen Arbeitnehmer vor, wenn dieser für die Nutzung weder eine Vergütung zahlt noch auf Vorteile verzichtet. Ob unter Berücksichtigung dieser Entscheidung die deutsche Finanzverwaltung an ihrer bisherigen Praxis festhalten kann, ist offen. Fest steht aber, dass die Versteuerung des geldwerten Vorteils allein für die Annahme einer entgeltlichen Pkw-Überlassung nicht mehr ausreichend sein wird.

HINTERGRUND

Das FG Saarland legte dem EuGH die Frage vor, ob die Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs an das Personal dem Fall der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln des Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL gleichzustellen ist.

Die Klägerin war eine luxemburgische Gesellschaft. Diese beschäftigte zwei in Deutschland ansässige Mitarbeiter. Einem dieser Mitarbeiter überließ die Gesellschaft einen Firmenwagen ohne Abzüge vom Lohn oder sonstigen Einbehalten. Beim zweiten Arbeitnehmer nahm sie einen jährlichen Abzug vom Arbeitsentgelt in Höhe von EUR 5.700,00 für die Überlassung

des Firmenwagens vor. In beiden Fällen nutzten die Mitarbeiter die Dienstwagen privat und geschäftlich. Zunächst unterwarf die Klägerin die Pkw-Gestellungen als sonstige Dienstleistungen im Rahmen ihrer deutschen Steuererklärung der Umsatzsteuer. In der Folge legte sie hiergegen Einspruch ein und bestritt vor dem Finanzamt Saarbrücken die Voraussetzungen der Umsatzbesteuerung. Nach Ansicht der Klägerin lagen keine Dienstleistungen gegen Entgelt vor. Allenfalls seien im Hinblick auf die teilweise finanzielle Beteiligung des einen Mitarbeiters teilweise entgeltliche Leistungen anzunehmen. Darüber hinaus stelle die Überlassung der Fahrzeuge an das Personal keine Vermietung von Beförderungsmitteln i. S. v. Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL dar.

BISHERIGE REGELUNG

Die Dienstwagenüberlassung zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer besteuert die deutsche Finanzverwaltung seit Jahren gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG, mit dem die Vorgaben des Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL in nationales Recht übertragen wurden, am Wohnort des Endverbrauchers. Die Finanzverwaltung geht bisher davon aus, dass die Pkw-Überlassung eines Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer sowohl zur beruflichen als auch privaten Nutzung in der Regel eine entgeltliche sonstige Leistung in Form der Vermietung eines Beförderungsmittels (Abschn. 3a.5 Abs. 4 UStAE) darstellt (Abschn. 15.23 Abs. 8 Satz 1 UStAE). Die Gegenleistung liegt dabei regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, die er für die Privatnutzung erbringt (Abschn. 15.23 Abs. 9 UStAE). Wird das Fahrzeug dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur privaten Nutzung überlassen, wird stets eine Entgeltlichkeit unterstellt (Abschn. 15.23 Abs. 9 Satz 3 UStAE). Der Wert wird hierbei durch die tatsächlichen Ausgaben des Arbeitgebers bestimmt. Aus Vereinfachungsgründen wird es jedoch nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anstelle der Ausgaben von den lohnsteuerlichen Werten, also der Besteuerung nach der sog. 1 %-Regelung, ausgegangen wird (Abschn. 15.23 Abs. 10 und 11 UStAE).

EUGH URTEIL VOM 20.1.2021 - RS. C-288/19

Der EuGH verneint nun die Entgeltlichkeit, die für eine steuerpflichtige Vermietung von Beförderungsmitteln erforderlich wäre, wenn der Arbeitnehmer entsprechend der Vorlagefrage des FG Saarland für die Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs

weder eine Zahlung leistet noch einen Teil seiner Barvergütung verwendet und auch nicht auf andere Vorteile des Arbeitgebers verzichtet. Die Entgeltlichkeit erfordere einen konkreten, unmittelbaren Zusammenhang zu einem erhaltenen Gegenwert, der sich beispielsweise durch einen Teil der Barvergütung konkretisiert, auf die der Arbeitnehmer als Vergütung für die Pkw-Überlassung verzichtet. Vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Sachverhaltsprüfungen könnten die Leistungen nicht als Dienstleistungen gegen Entgelt eingestuft werden.

Ist die Entgeltlichkeit zu verneinen, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor, die – so der EuGH – keine Vermietung eines Beförderungsmittels darstellen kann, so dass diese nicht nach Maßgabe des § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG (Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL) am Wohnort des Arbeitnehmers zu versteuern ist. Im Falle der Unentgeltlichkeit fehlt es für die Annahme einer „Vermietung von Beförderungsmitteln“ (Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL) gerade an der Mietzahlung. Dieses Fehlen kann nicht durch den Rückgriff auf den einkommensteuerlich zu versteuernden geldwerten Vorteil des privaten Nutzungsanteils aufgewogen werden.

Im Hinblick auf den Mitarbeiter, der eine jährliche Vergütung für die Überlassung des Pkw geleistet hat, könne nach Auffassung des EuGH hingegen eine Vermietung eines Beförderungsmittels vorliegen, die dann am Wohnsitz des Arbeitnehmers zu versteuern wäre. Diese erfordere insbesondere eine Vereinbarung, wonach dem Arbeitnehmer das ausschließliche Nutzungsrecht an dem Pkw verbunden mit der Befugnis andere von der Nutzung auszuschließen, eingeräumt wird. Die Frage, ob eine solche Vereinbarung vorlag, wird das FG Saarland noch zu klären haben.

ERSTE EINSCHÄTZUNG

Die Entscheidung des EuGH wirkt auf den ersten Blick eindeutig und könnte insoweit die bisherigen Verwaltungsgrundsätze auch im Inlandsfall in Frage stellen. Allerdings hat das FG Saarland dem EuGH lediglich die Frage vorgelegt, ob der Leistungsort nach Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL zu bestimmen ist, wenn dem Arbeitnehmer ein betrieblicher Pkw zur Nutzung überlassen wird, für den dieser weder ein Entgelt zu entrichten hat noch eine Vereinbarung mit dem Arbeitgeber besteht, wonach der Anspruch auf Nutzung des Pkw mit dem Verzicht auf andere Vorteile verbunden ist. Insofern musste der EuGH bei der Beantwortung zwar von der Unentgeltlichkeit ausgehen, hat diese in Rz. 32 seines Urteils gleichwohl unter den Vorbehalt der weiteren Sachverhaltsprüfungen des vorlegenden Gerichts gestellt.

FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

AUSWIRKUNGEN IM INLANDSFALL OFFEN

Offen ist, ob und in welchem Umfang die Finanzverwaltung ihre Ausführungen im UStAE anpassen wird. Es ist zweifelhaft, ob zukünftig immer von einer unentgeltlichen Leistung auszugehen ist. Fest steht nur, dass allein die Versteuerung als geldwerter Vorteil nach der sog. 1 %-Regelung für lohnsteuerliche Zwecke zukünftig nicht für die Annahme einer umsatzsteuerbaren entgeltlichen Leistung ausreicht.

DURCHSICHT UND GGF. ANPASSUNG BESTEHENDER VERTRÄGE GEBOTEN

Vor diesem Hintergrund sollten Unternehmer in Zukunft und auch bei bestehender Dienstwagenüberlas-

sung genau prüfen, was sie mit dem Arbeitnehmer konkret vereinbart haben. Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob der Pkw für Zwecke der Überlassung durch das Unternehmen gekauft oder geleast wurde oder wird. Häufig bestehen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, die auf eine Entgeltlichkeit der Leistung schließen lassen, bspw. wenn der Anspruch auf Nutzung des Firmenwagens mit dem Verzicht auf andere Vorteile bspw. einer weiteren Gehaltskomponente verbunden ist. Unternehmen, die bisher keinerlei Regelung mit den Arbeitnehmern getroffen haben, sollten zukünftig vorsorglich Vereinbarungen bezüglich der Entgeltlichkeit der Firmenwagenüberlassung mit ihren Arbeitnehmern treffen. Liegt hingegen eine Unentgeltlichkeit vor, würde entweder der Vorsteuerabzug entfallen oder für die dann anzunehmende unentgeltliche Wertabgabe eine andere Bemessungsgrundlage anzusetzen sein.

AUSWIRKUNG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN SACHVERHALTEN MÖGLICH

Darüber hinaus entfaltet die EuGH-Entscheidung bei grenzüberschreitenden Pkw-Überlassungen Wirkung. Danach wäre ein vom Sitz des Unternehmens oder einer Betriebsstätte abweichender Leistungsort grundsätzlich in den Fällen anzunehmen, in denen der Pkw

- › dem Mitarbeiter entgeltlich und
- › zur ausschließlichen Nutzung überlassen wird.

Bestehende und zukünftige Vereinbarungen sollten diesbezüglich überprüft werden und – wie bisher auch – einer Überprüfung nach ausländischem Recht unterzogen werden.

CHANCEN INSBESONDERE FÜR AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMER

Chancen kann das Urteil vor allem für ausländische Unternehmer, die ihren in Deutschland ansässigen Mitarbeitern ein Dienstfahrzeug zur Nutzung überlassen, eröffnen. Aufgrund der im Ausland zumeist bestehenden Vorsteuerabzugsbeschränkungen kommt es in diesen Fällen häufig zu einer teilweisen Doppelbelastung mit Umsatzsteuer. Sofern man hier unter Verweis auf das EuGH-Urteil eine zumindest teilweise Unentgeltlichkeit der Leistung argumentieren kann, könnte die deutsche Umsatzsteuerlast reduziert werden.

Soweit einschlägig sollten daher Veranlagungen unter Verweis auf das EuGH-Urteil offengehalten werden.

BEACHTUNG WEITERER STEUERLICHER PFLICHTEN GEBOTEN

Für inländische Unternehmen, die ihren im (EU-)Ausland ansässigen Mitarbeitern Firmenwagen überlassen, gilt zudem zu beachten: Die fehlende Entgeltlichkeit für die Dienstwagenüberlassung entbindet den Arbeitgeber nicht von anderen im Wohnsitzstaat des Mitarbeiters ggf. bestehenden Pflichten. So kann aufgrund der privaten Nutzung durch den Mitarbeiter eine Zulassungs- und Kfz-Steuerpflicht im Ausland begründet werden (z. B. NOVA und Kfz-Steuerpflicht in Österreich). Dies gilt grundsätzlich unabhängig von der umsatzsteuerlichen Behandlung in Deutschland und/oder dem Mitgliedsstaat.

IHRE ANSPRECHPARTNER



Alexander Michelutti

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1373
alexander.michelutti@ebnerstolz.de



Robert Backes

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 221 20643-174
robert.backes@ebnerstolz.de



Christine Kauffmann-Braun

Director,
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Tel. +49 711 2049-1465
christine.kauffmann-braun
@ebnerstolz.de



Steffen Lehmann

Director,
Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-416
steffen.lehmann@ebnerstolz.de

Herausgeber

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbH
www.ebnerstolz.de

Rechtsstand: 1.2.2021

Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535
Dr. Sabrina Kummer, Tel. +49 711 2049-1950

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber

ber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.