

Exposé

Arbeitstitel der Dissertation

Neue Entwicklungen in der umsatzsteuerlichen Behandlung von Schadenersatz

verfasst von

Mag.iur. Julia Franziska Tumpel

Matrikelnummer 00842350

angestrebter akademischer Grad

Doctor iuris (Dr.iur.)

Wien, Jänner 2020

Studienkennzahl laut Studienblatt: A 783 101

Dissertationsgebiet laut Studienblatt: Finanzrecht

Betreuerin: Univ.-Prof. Dr. Bettina Spilker

1. Beschreibung des Dissertationsvorhabens

1.1 Aktuelle Entwicklungen

In der Rs *UniCredit Leasing EAD* hat der EuGH erneut, wie davor bereits in der Rs *MEO*, eine Entschädigungszahlung für eine vom Leistungsempfänger verursachte vorzeitige Vertragsbeendigung, die der Höhe nach den vereinbarten Raten für die Zeit bis zum vereinbarten Vertragsende entsprach, als umsatzsteuerliche Leistung eingeordnet. Die hL und Rspr ging hingegen stets von einer nicht der Umsatzsteuer unterliegenden – „echten“ – Schadenersatzzahlungen aus.¹

Die hL und Rspr war bis zur Rs *MEO* der Auffassung, eine Entschädigung, die der Leasingnehmer bei vorzeitiger Aufkündigung eines Leasingvertrages leisten muss, unterliege nicht der Umsatzsteuer, wenn die Entschädigung nicht für Leistungen zu zahlen ist, die vor der Vertragsbeendigung ausgeführt wurden.² Abgestellt wurde bislang auf das Vorliegen bzw Nichtvorliegen der Leistungsbereitschaft auf Seiten des Leistenden bezüglich des Zeitraums, den die Zahlung abdeckt.

Mit dem letzten Wartungserlass hat die Finanzverwaltung in die UStR 2000 den ersten Rechtsatz des EuGH aus der Rs *MEO* beinahe wortwörtlich mit Geltung ab 1. 1. 2020 übernommen.³ Offenbar war die Finanzverwaltung der Meinung, dass die Entscheidung nur für diesen spezifischen Fall – im Vorhinein vereinbarte Ausgleichzahlung für dem Kunden zuzurechnende vorzeitige Vertragsbeendigung entspricht der Höhe nach genau dem zu zahlenden Entgelt bis zum Ende der Mindestlaufzeit – zu einer Änderung bei der umsatzsteuerlichen Behandlung führt.

¹ Vgl *Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz, in *Stoll* (Hrsg), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht (1992) 97; *Hummel*, Vergleich: Leistungsaustausch oder Schadenersatz? *MwStR* 2014, 333 (335); *Reiß*, Aufhebung, Übertragung und Übernahme vertraglicher Leistungsverpflichtungen und -ansprüche, *UR* 1-2/2008, 58 (66); *VwGH* 12. 11. 1990, 88/15/0081; *BFH* 22. 1. 1970, V R 118/66.

² *Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz, in *Stoll* (Hrsg), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht (1992) 97.

³ Vgl UStR 2000 idF Wartungserlass 28. 11. 2019 Rz 8 Punkt 6.

1.2 Problemstellung

Da im Fall der vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses der leistende Unternehmer nicht länger seine Leistung (= Finanzierung und Zurverfügungstellung des Leasinggegenstandes) anbietet bzw der Leistungsempfänger darüber verfügen kann, ändert sich nach dem bisherigen Verständnis die wirtschaftliche Realität. Dh durch die Vertragsbeendigung steht nicht länger eine Leistung einer Gegenleistung gegenüber. Es liegt folglich nicht länger ein Leistungsaustausch vor, welcher die Voraussetzung für einen steuerbaren Vorgang darstellt. Es handelt sich vielmehr um eine Entschädigung für einen im Vermögen des leistenden Unternehmers eingetretenen Schaden, der ausgeglichen werden soll. Deshalb wurde bislang angenommen, eine derartige Entschädigungszahlung unterliege nicht der Umsatzsteuer.⁴

Wie schon in den Rs *Air-France-KLM und Hop-BritAir SAS*⁵ sowie *MEO*⁶, hat der EuGH auch in der Rs *UniCredit Leasing EAD* ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Entschädigungszahlung für eine vorzeitige Beendigung bereits bei Abschluss des Vertrages vereinbart waren.⁷ Zudem ändere sich durch die vorzeitige Kündigung sowohl in der Rs *MEO*⁸ als auch in der Rs *UniCredit Leasing EAD*⁹ die wirtschaftliche Realität nicht. Der Gerichtshof begründet dies mit der Höhe des geschuldeten Betrages, der jenen Einnahmen entspricht, die der Leasinggeber erzielt hätte, wäre der Vertrag nicht vorzeitig beendet worden.¹⁰

⁴ *Haunold/Stangl/Tumpel*, News aus der EU, SWI 2016, 174 (180); *Ruppe/Achatz*, UStG¹⁵ (2018) § 1 Rz 224.

⁵ EuGH 23. 12. 2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS*, Rz 28.

⁶ EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rz 45.

⁷ EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, „*UniCredit Leasing*“ *EAD*, Rz 75.

⁸ EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rz 44 f.

⁹ EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, „*UniCredit Leasing*“ *EAD*, Rz 73.

¹⁰ EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, „*UniCredit Leasing*“ *EAD*, Rz 73.

Nach dem Mehrwertsteuerrecht ist allerdings grds nicht die zivilrechtliche Vereinbarung, zu welchem Zeitpunkt auch immer, relevant, sondern die tatsächliche Erbringung einer Leistung.¹¹

Nach der neueren Rspr des EuGH sind Entschädigungszahlungen, die für die Zeit nach der, dem Leistungsempfänger zuzurechnenden, vorzeitigen Vertragsauflösung geschuldet werden, steuerbare Leistungen. Diese Auslegung der MwStSystRL ist, obwohl sie nicht den Grundsätzen des harmonisierten Mehrwertsteuersystems sowie der hL Lehre entspricht, auf Grund des Anwendungsvorrangs von Unionsrecht und des Gebots der unionsrechtskonformen Auslegung zu beachten.¹² Ausdrücklich gilt dies für alle Fälle, bei denen die Zahlungen der Höhe nach jenen Beträgen entsprechen, die zu zahlen gewesen wären, wäre es nicht zu einer vorzeitigen Vertragsbeendigung gekommen. Ob der EuGH derartige Zahlungen, wenn sie geringfügig oder auch erheblich davon abweichen, steuerbar sind, bleibt offen.

Zurzeit ist beim EuGH ein Vorabentscheidungsverfahren anhängig, bezüglich der Steuerbarkeit eines Betrags, den die Anbieterin von elektronischer Kommunikation von ihren früheren Kunden, nach diesen zuzurechnender vorzeitiger Vertragsauflösung, verlangte. Den Kunden wurden Vorzugskonditionen in Form von kostenloser Installation und Aktivierung der Dienste, Übertragbarkeit, Geräten oder Sonderkonditionen bei den Tarifen eingeräumt. Als Gegenleistung mussten die Kunden eine Mindestbindungsfrist einhalten. Der von dem Kommunikationsunternehmen verlangte Betrag durfte aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht die Kosten überschreiten, die der Lieferant für die Inbetriebnahmen hatte und musste proportional zu dem, dem Kunden verschafften Vorteil sein. Folglich entsprach der Betrag nicht automatisch der Summe des Werte der zum Zeitpunkt der Beendigung erhaltenen Leistungen.¹³ Da in diesem Fall die Ausgleichzahlungen nicht notwendigerweise der Höhe nach dem Entgelt entsprachen, die bis

¹¹ *Ruppe/Achatz*, UStG¹⁵ (2018) § 1 Rz 27; VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211.

¹² *Haunold/Stangl/Tumpel*, News aus der EU, SWI 2019, 46 (51).

¹³ EuGH (Vorabentscheidungsersuchen) C-43/19, Rs *Vodafone Portugal*.

zum Ende der Mindestbindungsfrist zu zahlen gewesen wären, ist derzeit offen, ob der EuGH die Zahlungen als steuerbar oder nicht steuerbar erachtet.

1.3 Ziele des Dissertationsvorhabens

Das Dissertationsvorhaben soll einen Beitrag zur wissenschaftlich fundierten Aufarbeitung des Themengebiets der umsatzsteuerlichen Behandlung von Schadenersatz im Lichte der neueren EuGH-Judikatur leisten. Eine umfassende Analyse der EuGH Judikatur zum Thema Schadenersatz und Mehrwertsteuer soll Antworten auf die folgenden Forschungsfragen liefern:

- 1) Ist die jüngste Rspr des EuGH zur Einordnung von Ausgleichszahlungen für eine dem Kunden zuzurechnende vorzeitige Beendigung des Vertragsverhältnisses, die der Höhe nach dem Entgelt entsprechen das bis zum Ende der Laufzeit zu zahlen gewesen wäre, als Entgelt vereinbar mit der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshof und den von ihm mitentwickelten Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems?
- 2) Was ist der dogmatische Hintergrund der kürzlich ergangenen Entscheidungen des EuGH in der Rs MEO und UniCredit Leasing EAD?
- 3) Welchen Einfluss hat diese Entscheidungen auf die gesamte bisherige umsatzsteuerliche Lehre zum sog „echten Schadenersatz“ (deliktische Schadenersatzansprüche, Übergang zwischen deliktischen und vertraglichen Schadenersatzfällen, Schadenersatzleistungen, die anlässlich der Nicht- oder Schlechterfüllung von Verträgen anfallen) und muss diese von Grund auf überdacht werden?
- 4) Wenn ja, wie sind Entschädigungszahlungen, Vertragsstrafen, Ausgleichszahlungen etc zukünftig umsatzsteuerlich zu behandeln?
- 5) Sind die nationalen österr und dt Rechtsvorschriften zu ändern oder können die bisherigen Vorschriften unionsrechtskonform ausgelegt werden?

2. Methoden

Das Dissertationsvorhaben folgt in methodologischer Hinsicht den anerkannten Grundsätzen juristischer Methodenlehre und Hermeneutik. Zunächst soll die bisherige Auffassung der Lehre und Rechtsprechung zusammengefasst werden. Anschließend sollen die dogmatischen Grundlagen des Leistungs- und Entgeltsbegriffs erörtert werden. Im Hauptteil werden die Judikate des EuGH zur Steuerbarkeit von Entschädigungs- und Ausgleichszahlungen zur Beantwortung des Forschungsfragen analysiert. Es soll insbesondere auf den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eingegangen werden.

3. Sach- und Finanzmittel

Die für die Ausarbeitung der Dissertation notwendigen Materialien und Ressourcen sind über Bibliotheken und Datenbanken zugänglich. Daher sind keine weiteren Sach- und Finanzmittel erforderlich.

4. Vorläufige Gliederung

Teil 1 Einleitung

Teil 2 Echter und unechter Schadenersatz nach der bisherigen herrschenden Lehre

Teil 3 Dogmatische Grundlagen

3.1 Leistungsbegriff

3.2. Entgeltbegriff

Teil 4 EuGH Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Schadenersatz

4.1. Steuerbare Zahlungen

4.2. Nichtsteuerbare Zahlungen

4.3. Ergebnis

Teil 5 Einordnung der Rechtsprechung des EuGH

5.1. Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

5.2. Neutralitätsgrundsatz

5.3. Verbrauchsteuercharakter

5.4. Abgrenzung

5.5. Bedeutung

5.6. Ergebnis

Teil 6 Zusammengefasstes Ergebnis und Schlussbemerkungen

5. Zeitplan

16. 1. 2020 Fakultätsöffentliche Präsentation

1. 9. 2021 Abgabe an Betreuer

1. 12. 2021 Einreichung zur Begutachtung

Anfang 2022 Defensio Dissertationis

6. Vorläufiges Quellenverzeichnis

6.1 Verwaltung

UStR 2000.

UStAE, BStBl I 846.

6.2 Judikatur

EuGH 15. 12. 1993, C-63/92, *Lubbock Fine*.

EuGH 29. 2. 1996, C-215/94, *Mohr*.

EuGH 16. 10. 1997, C-258/95, *Fillibeck*.

EuGH 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.

EuGH 23. 12. 2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS*.

EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*.

Schlussanträge der GA Kokott vom 7. 6. 2018, C-295/17, *MEO*.

EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, „*UniCredit Leasing*“ *EAD*.

VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081; 24. 6. 2010, 2008/15/0287

VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081.

VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211.

BFH 22. 1. 1970, V R 118/66.

BFH XI R 20/17 MwStR 2019, 908.

FG München 3 K 1620/12 DStRE 2014, 290.

6.3 Kommentare

Bunjes, UStG¹⁷ (2018).

Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014).

Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015).

Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2018).

Sölch/Ringleb (Hrsg), UStG⁸⁷ (2019).

Weymüller, Umsatzsteuergesetz² (2019).

6.4 Monografien

Achatz, Umsatzsteuer und Schadenersatz, in *Stoll* (Hrsg), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht (1992).

6.5 Aufsätze

Achatz, Der Vorsteuerabzug in der Rechtsordnung außerhalb der Umsatzsteuer, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug (2005) 177.

Beckmann, Keine Umsatzsteuer auf Schadensersatz- und Ausgleichsanspruch des Leasinggebers nach vorzeitiger Beendigung eines Finanzierungsleasingvertrages, WuB 2007, 990.

Forster, Schadensersatz ungleich Schadenersatz? UR 5/2001, 199.

Grune, Vorsteuerabzug aus einer Entschädigungszahlung für die vorzeitige Auflösung eines Vertrages, AktStR 3/2018, 479.

Haunold/Stangl/Tumpel, News aus der EU, SWI 2016, 174.

Haunold/Stangl/Tumpel, News aus der EU, SWI 2019, 46.

Hummel, Rechtsprechung BFH 7. 7. 2005 V R 34/03, UR 12/2005, 663.

Hummel, Vergleich: Leistungsaustausch oder Schadenersatz? MwStR 2014, 333.

J. Tumpel, Die Umsatzsteuerbarkeit von Ausgleichsbeträgen bei der Nichtinanspruchnahme einer Leistung (EuGH Rs MEO), taxlex 6/2019, 180.

Madl, Zu Umsatzsteuer und Verzugszinsen bei Schadensersatzansprüchen gegen Auftraggeber, RPA 2/2016, 81.

Möller, Mehrwertsteuer auf Ausgleichszahlung bei vorzeitiger Vertragsbeendigung, DStRK 2019, 47.

Prätzler, Schadensersatz vs. Leistungsentgelt bei Vertragskündigung („MEO“), juirPR-SteuerR 5/2019, Anm 6.

Radeva, VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? International VAT Monitor, January/February 2019, 11.

Reiß, Aufhebung, Übertragung und Übernahme vertraglicher Leistungsverpflichtungen und – ansprüche, UR 1-2/2008, 58.

Vogler, Leasingtypische Ausgleichszahlungen und die alte Frage: Schadensersatz oder nicht? MwStR 1/2014, 6.

Walter, Umsatzsteuer – Die Ersatzfähigkeit beim werkvertraglichen Schadenersatz, MDR 16/2008, 900.

Winneroither, Schadenersatz oder Leistungsentgelt? Die Problematik iZm Urheberrechtsverletzungen, ÖSTZ 13/2014, 339.

Zutt/Boy, VAT Refund Due to Premature Termination of a Lease Agreement, Derivatives & Financial Instruments, 5/2019, 1.