

EuGH-Urteil vom 04.10.2017, 164/16, DStR 2017, S. 2215

Qualifizierung der gemäß einem Standardvertrag erfolgten Übergabe von Kraftfahrzeugen als mehrwertsteuerpflichtige Umsätze

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 04.10.2017 unter Verweis auf Art. 14 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)¹ entschieden, dass trotz des Abschlusses eines „zivilrechtlichen Leasingvertrages“ für Zwecke der Umsatzsteuer von einer „**Lieferung eines Gegenstandes**“, also einem „Kaufvertrag“, dann auszugehen ist, wenn dem Leasingnehmer am Ende des Leasingvertrages eine Kaufoption eingeräumt wird und die Ausübung dieser Kaufoption die **einzig wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung** für den Leasingnehmer ist.

A. Sachverhalt

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL und erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen einer Tochtergesellschaft der Daimler AG mit Sitz im Vereinigten Königreich und der dortigen Steuer- und Zollverwaltung über die Frage der Qualifizierung der gemäß einem Standardvertrag erfolgende Übergabe von Kraftfahrzeugen als mehrwertsteuerpflichtige Umsätze.

Die Gesellschaft bot drei Standardverträge zur Finanzierung der Nutzung von Kraftfahrzeugen an: einen Standardmietvertrag („Leasing“), einen

¹ Art. 14 MwStSystRL bestimmt:

- (1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.
- (2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:
 - a) die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes;
 - b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;
 - c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.
- (3) Die Mitgliedstaaten können die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferung von Gegenständen betrachten.“

Finanzierungsleasingvertrag („Hire Purchase“) und einen Mietvertrag mit Kaufoption („Agility“), der Merkmale der ersten beiden Varianten vereinte und der es nach Angaben der Anbieterin den Kunden ermöglichen sollte, sich erst nach Fahrzeugübergabe zwischen Miete und Kauf zu entscheiden. Die Standardverträge unterschieden sich jedoch im Hinblick auf die Möglichkeit und die Art und Weise, das Fahrzeug am Ende der Vertragslaufzeit zu erwerben. Während mit dem „Leasing“-Standardvertrag ein Eigentumsübergang ausgeschlossen war, sahen die „Hire Purchase“- und „Agility“-Standardverträge zu unterschiedlichen Bedingungen einen Eigentumsübergang vor. Im „Hire Purchase“-Vertrag entsprach die Summe der monatlichen Zahlungen im Prinzip dem Gesamtkaufpreis des Fahrzeugs einschließlich der Finanzierungskosten. Um Eigentümer zu werden, war bei Vertragsende lediglich eine geringe Zusatzzahlung zu leisten. Die vom „Agility“-Standardvertrag vorgesehenen Monatsraten waren grundsätzlich niedriger als die des „Hire Purchase“-Standardvertrags; sie betrug insgesamt nur etwa 60 % des Fahrzeugkaufpreises einschließlich der Finanzierungskosten. Wollte der Nutzer die Kaufoption für das Fahrzeug ausüben, musste er also noch etwa 40 % des Kaufpreises entrichten, was dem durchschnittlichen geschätzten Restwert des Fahrzeugs bei Vertragsende entsprechen sollte.

Die britische Steuerverwaltung war der Ansicht, der „Agility“-Standardvertrag sei wie der „Hire Purchase“-Standardvertrag eine „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL. Daher verlangte sie von der Gesellschaft die vollständige Entrichtung der Steuer zum Zeitpunkt der nach diesem Standardvertrag erfolgenden Fahrzeugübergaben.

B. Entscheidung des EuGH

Auf das Vorabentscheidungsersuchen des vorlegenden Gerichts entschied der EuGH, dass der in Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL verwendete Ausdruck *„Mietvertrag, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“* dahin auszulegen ist, dass er auf einen Standard-Mietvertrag mit Kaufoption anzuwenden ist, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass, wenn der Vertrag bis zum Ende seiner Laufzeit ausgeführt wird, die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint.

Zur Begründung führt der EuGH aus, dass ein Kraftfahrzeug-Mietvertrag mit Kaufoption wie der von der Gesellschaft angebotene „Agility“-Standardvertrag zwar zu den sog. Finanzierungsleasingverträgen gehört. Die Qualifizierung eines Vertrags als „Finanzierungsleasingvertrag“ als solche reicht jedoch nicht aus, um die nach diesem Vertrag erfolgende tatsächliche Übergabe eines Gegenstands als einen bestimmten steuerbaren Umsatz einzustufen. Um diese Übergabe als „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne der MwStSystRL anzusehen, ist zusätzlich zu ermitteln, ob es sich um einen Vertrag handelt, der eine „Vermietung ... vorsieht und der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“. Dies kann auch bei einem sogenannten Finanzierungsleasingvertrag anzunehmen sein, wenn die Ausübung der – formal zwar völlig unverbindlichen – Kaufoption angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen in Wirklichkeit als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. Dies kann z. B. dann der Fall sein, wenn nach dem Vertrag zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten muss.

C. Anmerkung:

Wendet man die Grundsätze des vorstehend zitierten EuGH-Urteils auf das sog. „**Malta-Leasing-Modell**“ an, so folgt daraus, dass die mit diesem Modell begehrte Reduzierung der maltesischen Mehrwertsteuerbelastung aus der Anschaffung der Yacht im Vergleich zum direkten Erwerb durch den zukünftigen Yachtnutzer in den allermeisten Fällen nicht erreicht werden kann. Die Leasingverträge sehen normalerweise eine 1 bis 3jährige Laufzeit, in der Regel 18 Monate, vor, bei deren Beginn eine, auf den Kaufpreis der Yacht bezogene 50prozentige Leasingsonderzahlung zu leisten ist. Die „restlichen 50 v. H. des Kaufpreises“ sind alsdann zuzüglich eines geringen Gewinnzuschlages über die laufenden Leasingraten zu entrichten. Zum Ende des Leasingvertrages wird dem Leasingnehmer noch eine Kaufoption zu einem **Kaufpreis von 1 v. H.**, bezogen auf den ursprünglichen Kaufpreis der Yacht, eingeräumt. Da der Erwerb der Yacht vor dem Hintergrund des extrem niedrigen Kaufpreises für den Fall der Ausübung der Option die **einzig wirtschaftlich sinnvolle Option** ist, sind die üblicherweise im Rahmen

eines „Malta-Leasing-Modell“ zur Anwendung gelangenden Leasingverträge für Zwecke der Umsatzsteuer nicht als sonstige Leistungen, sondern als Lieferungen zu werten, so dass die gewünschte Reduzierung der Mehrwertsteuerbelastung nicht erreicht werden kann.

Diese umsatzsteuerliche Problematik dürfte durch die Eröffnung des **Vertragsverletzungsverfahrens**, welches die EU-Kommission gegenüber Zypern, Griechenland und Malta wegen der von diesen Ländern eingeräumten niedrigen Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage für die Vermietung von Yachten und der vermeintlich fehlerhaftem Besteuerung des Kaufs von Yachten im Rahmen des sog. „Mietkaufs“ in Zypern und Malta, eingeleitet hat ([vgl. die Pressemitteilung der EU-Kommission vom 08.03.2018](#)), noch stärker in den Fokus auch der deutschen Finanzbehörden rücken. Denn nach § 370 Abs. 6 Satz 2 Abgabenordnung (AO) ist die rechtswidrige Festsetzung von Umsatzsteuern in Malta auch in Deutschland beachtlich, weil die Norm den deutschen Strafverfolgungsbehörden insoweit einen Ermittlungsauftrag auferlegt.