

TE Vwgh Erkenntnis 2010/3/22 2005/15/0117

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.03.2010

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art10 Abs2;

62002CJ0419 BUPA Hospitals und Goldsborough Developments VORAB;

UStG 1994 §19 Abs2 Z1 lit a;

1. UStG 1994 § 19 heute
2. UStG 1994 § 19 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 19 gültig von 20.07.2022 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. UStG 1994 § 19 gültig von 01.07.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. UStG 1994 § 19 gültig von 01.01.2017 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 19 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 19 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
8. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
9. UStG 1994 § 19 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. UStG 1994 § 19 gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. UStG 1994 § 19 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
13. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
14. UStG 1994 § 19 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
15. UStG 1994 § 19 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
16. UStG 1994 § 19 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
17. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.1996 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
18. UStG 1994 § 19 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
19. UStG 1994 § 19 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der H GmbH in S, vertreten durch Mag. Walter Messner, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, gegen den

Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 4. August 2005, Zl. RV/0192-G/05, betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer 12/2003 und 9/2004, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der H GmbH in S, vertreten durch Mag. Walter Messner, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 4. August 2005, Zl. RV/0192-G/05, betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer 12 aus 2003, und 9 aus 2004,, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist Errichterin und Betreiberin eines Clubhotels. Zur Finanzierung der Errichtungskosten des Hotels schloss sie, vertreten durch eine ungarische Gesellschaft, so genannte "Kaufverträge" ab.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2000 bis 2002 legte die Beschwerdeführerin einen aus dem Ungarischen übersetzten Mustervertrag vor, der in seinen wesentlichen Punkten folgenden Inhalt aufweist:

"Kaufvertrag abgeschlossen zwischen der (Beschwerdeführerin)

als Verkäuferin des Genussrechts ... einerseits und ... als

Erwerber/in des Genussrechts, ...

1/ Die Verkäuferin als Betreiberin des Clubhotels ... erklärt, dass sie berechtigt ist, das Genussrecht, das den Gegenstand dieses Vertrages bildet, zu übertragen. ...

2/ Die Vertragspartner halten fest, dass den Gegenstand dieses Vertrages das ausschließliche Genussrecht des Appartements Nr.-x- in der -x- Kalenderwoche, (von Samstag 16 Uhr bis 10 Uhr des darauffolgenden Samstags), für -x- Personen, für eine Zeitdauer von -x- Wochen in jedem Jahr / in jedem zweiten Jahr vom 01. Januar 2004 für 30 Jahre bildet. Über den das Genussrecht verkörpernden Genussschein, der nach den österreichischen Gesetzen als Wertpapier /dematerialisiertes Wertpapier/ gilt, wird von der Verkäuferin nach der Begleichung des vollständigen Kaufpreises eine Bescheinigung ausgestellt, die an den Käufer / die Käuferin am Sitz der Verkäuferin übergeben wird. Der Käufer / die Käuferin nimmt zur Kenntnis, dass er/sie hinsichtlich der Liegenschaft, die den Gegenstand dieses Vertrages bildet, kein Eigentumsrecht oder sonstiges dingliches Recht erwirbt. Für die Benutzung des Appartement-Hotels gilt der - in der beigelegten Informationsbroschüre detailliert angeführte - spezielle Kalender.

3/ Im Interesse der langfristigen Rechtssicherheit des Käufers / der Käuferin wird das Genussrecht aufgrund des mit diesem Vertrag gleichzeitig abgeschlossenen Vermögensverwaltungsvertrages vom Vermögensverwalter (...) verwaltet. Die Verkäuferin genehmigt die Eintragung des Vermögensverwalters in das Liegenschaftsregister. ...

4/ Die Vertragspartner halten fest, dass der Gegenwert des Genussrechts gemäß Punkt 2 in einem Betrag von (-x- Forint) festgelegt wurde. Von den Vertragspartnern wird auch gesondert festgehalten, dass sie den Gegenwert des Genussrechts für ausdrücklich angemessen und entsprechend halten, dessen Begleichung vom Käufer / von der Käuferin gemäß dem nachstehenden günstigen Tilgungsplan vorgenommen wird:

...

Da zwischen dem Käufer / der Käuferin und der Verkäuferin sozusagen ein Kreditverhältnis zustande kommt, wird von ihnen in diesem Vertrag vereinbart, dass der Gegenwert des Genussrechts im Wege der Inanspruchnahme der Nutzung zur Tilgung gelangt. (Zum Beispiel: wenn in einem konkreten Appartement eine Urlaubswoche für HUF 1.000.000,-- verkauft wird, beträgt auch der Gegenwert des Genussrechts, - der Gegenwert des Genussscheins - HUF 1.000.000,-- und auch das Wertpapier wird über diesen Betrag ausgestellt. Wenn die Laufzeit 30 Jahre ausmacht, erhält der Benutzer von der Gesellschaft jährlich ein Nutzungsrecht zu einem Anteil von 1/30 und so nimmt der von ihr sozusagen gewährte Kreditbetrag um 1/30 ab, ohne dass dieser Betrag in Ungarn eingehen würde.)

Dem Käufer / der Käuferin des Genussrechts stehen nach dem von ihm / ihr zur Einzahlung gebrachten Gegenwert bis

zum Ende der Laufzeit auch Zinsen in der Höhe von 0,1 % p.a. zu. Die Verkäuferin zahlt die Zinsen jährlich, nach dem Abschluss des Finanz- und Wirtschaftsjahres, vor dem Beginn der Nutzung der Inanspruchnahme aus, der Käufer / die Käuferin ist aber gleichzeitig damit zur Bezahlung der Regiekosten im Zusammenhang mit der Nutzung (zum Beispiel: Kosten für Wasser, Strom, Heizung, Reinemachen, Waschen der Wäsche, Müllabfuhr, usw.) verpflichtet; dies ist auch im Wege der Anrechnung der Zinsen auf den Betrag der vom Benutzer bezahlten jährlichen Benutzungsgebühr möglich.

...

7/ Von der Verkäuferin wird/werden die jährliche Benutzungsgebühr, - Unterhaltskosten - die für das Genussrecht des in Punkt 2 beschriebenen Apartments zu zahlen ist, zu günstigen Konditionen festgelegt. Die Höhe der zu zahlenden jährlichen Benutzungsgebühr beträgt im ersten Jahr der Wahrnehmung des Benutzungsrechts: EUR -x- + MWSt (10% österreichische Umsatzsteuer); dies versteht sich einschließlich der Kosten für die öffentlichen Werke, Betriebs- und Unterhaltskosten (Wartungs- und Reparaturkosten des Hotels, Müllabfuhr, usw.) sowie der sonstigen, im Zusammenhang mit der gesamten Betreibung des Hotels anfallenden Kosten (Personalkosten und Sachausgaben) und - mit Ausnahme der Kurtaxe - der öffentlichen Lasten der Liegenschaft. Die vergünstigte jährliche Benutzungsgebühr ist am ersten Tag eines jeden Kalenderjahres fällig und kann bis zum 31. Januar des konkreten Jahres ohne Verzugszinszahlungspflicht bezahlt werden. Im Falle eines Leistungsverzugs ist der Käufer / die Käuferin zur Zahlung von Verzugszinsen in der Höhe von 20 % p.a. zugunsten der Verkäuferin verpflichtet.

Falls der Käufer / die Käuferin die jährliche Benutzungsgebühr bis zum 28. Februar des Kalenderjahres nicht bezahlt, so kann sie ihr Genussrecht in diesem Jahr nicht wahrnehmen. Falls der Käufer / die Käuferin die jährlichen Benutzungsgebühren in 3 aufeinanderfolgenden Jahren nicht bezahlt, so verliert sie alle ihre aus diesem Vertrag resultierenden Rechte. Die Verkäuferin kann die jährliche vergünstigte Benutzungsgebühr jedes Jahr um max. 5 % erhöhen. Wenn der jährliche offizielle österreichische Verbraucherpreisindex höher als 5 % ist, kann eine Erhöhung auch um die Summe des Verbraucherpreisindex vorgenommen werden.

8/ Die Verkäuferin erklärt, dass das Apartmenthotel unter dem Code nn in den Tauschfonds yy zum Teil schon früher aufgenommen wurde, deshalb stellt die Woche im Interval-System ein tauschfähiges Kontingent dar, in der Saison mit der Farbe -x-, der Kategorie -x-. Vom Käufer / von der Käuferin wird die INTERVAL-Mitgliedschaft beantragt/nicht beantragt.

Zur Sicherung der zweijährigen INTERVAL-Mitgliedschaft beträgt die Beitrittsgebühr HUF -x-. Mit der Bezahlung dieses Betrages an INTERVAL - unter Mitwirkung des Vertreters - übernimmt der Käufer / die Käuferin den Beitritt zu INTERVAL, und erklärt, dass er / sie die Bedingungen der Gründung und Aufrechterhaltung der INTERVAL-Mitgliedschaft und deren Kosten kennt und akzeptiert. (Tauschgebühr innerhalb Europas, inkl. Mittelmeerländer:

EUR 124/Woche, außerhalb Europas: EUR 147/Woche, Gastausweis:

EUR 38/Woche, Gebühr der Mitgliedschaftsverlängerung für ein Jahr:

EUR 96,-, im Falle der Einzahlung für mehrere Jahre werden Vergünstigungen gewährt).

9/ Klubordnung

Das Apartment-Genussrecht kann vom Käufer / von der Käuferin des Genussrechts zu folgenden Bedingungen wahrgenommen werden:

Urlaubskalender / Zeitdauer der Ausübung des Genussrechts

Die Urlaubswochen sind, beginnend mit dem Kalenderjahr, von 1

bis 52 nummeriert. ... Das Apartment-Genussrecht beginnt jeweils

am Samstag um 16 Uhr Ortszeit und endet am darauffolgenden Samstag um 10 Uhr.

Anzahl der Personen, von denen das Apartment in Anspruch genommen wird

Die Apartments können grundsätzlich nur von der im Kaufvertrag angegebenen Zahl von Personen in Anspruch genommen werden, Haustiere (einschließl. Vögel) können gegen Entrichtung der jeweiligen Apartment-Reinmachegebühr mitgebracht werden, wenn sie die Mitbewohner nicht stören.

Übergabe und Übernahme

Bei Beginn der Wahrnehmung des Genussrechts ist das Appartement in der Klubverwaltung zu übernehmen, bei Beendigung ist es dort zurückzugeben. Bei der Übernahme und der Übergabe werden die Funktionsfähigkeit der Versorgungsleitungen, die Unversehrtheit der Einrichtungsgegenstände, die Sauberkeit von der Klubverwaltung geprüft, und die ordnungsgemäße Übergabe, beziehungsweise Übernahme ist schriftlich zu bestätigen. An der Rezeption ist die Genussberechtigung durch die Vorlage der Bestätigung über das Genussrecht, oder der schriftlichen Vollmacht nachzuweisen. Bei der Ankunft haben die Mitglieder eine Kautions in der Höhe von EUR 80,- /Woche/Appartement zu hinterlegen. ...

Benutzung:

Die Appartements können grundsätzlich nur zu Erholungszwecken benutzt werden. Die Hausordnung ist strikt einzuhalten. Es besteht kein Konsumationszwang. Die Mitglieder können ihre Appartements nach der Zahlung der Genussgebühr, beziehungsweise der jeweiligen vergünstigten jährlichen Benutzungsgebühr - Unterhaltskosten - in Anspruch nehmen.

Pflege des Appartements

...

Überlassung des Genussrechts

Bei Überlassung des Genussrechts an einen Dritten - gleich, unter welchem Rechtstitel die Überlassung erfolgt -, ist dem Dritten eine schriftliche Vollmacht zu erteilen. Der/Die Käufer/in haftet gegenüber der Verkäuferin und den anderen Mitgliedern für alle Schäden, die von ihm/ihr selbst, von seinen/ihren Besuchern, oder mit seiner/ihrer Zustimmung von den Benutzern verursacht wurden.

...

Die Inhaberin der Appartements garantiert die Unterhaltung der völlig neuen Appartements gegen Bezahlung der jährlichen Benutzungsgebühr und dadurch die vertragsgemäße Erfüllung.

...

11/ Das durch diesen Vertrag erworbene Genussrecht des Käufers / der Käuferin umfasst sowohl die Wahrnehmung des Genussrechts, als auch dessen Überlassung an Dritte, entweder kostenlos, oder gegen Entgelt, beziehungsweise die Benutzung des Genussrechts im Interval-Tauschsystem als tauschfähiges Kontingent.

12/ Die Käuferin verfügt über ihr Genussrecht auch auf folgende Weise frei: sie darf es verkaufen, verschenken, beziehungsweise vererben. Im Falle einer entgeltlichen Übertragung steht der Verkäuferin ein Vorkaufsrecht zu;

...

13/ ...

Die Vertragspartner vereinbaren weiterhin, dass die Verkäuferin für den Betrieb und die Wartung der Liegenschaft sorgt.

..."

Die Beschwerdeführerin unterzog die im Zusammenhang mit diesen "Kaufverträgen" erhaltenen Entgelte im Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht der Umsatzsteuer.

Demgegenüber vertrat das Finanzamt im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung die Ansicht, dass die vereinnahmten Beträge in einem konkreten Zusammenhang mit einer vereinbarten Leistung stünden und daher eine Steuerschuld im Sinne des § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a zweiter Absatz UStG 1994 (Anzahlungsbesteuerung) entstanden sei. Die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Beträge stellten Anzahlungen für Leistungen dar, die gemäß § 10 Abs. 2 Z. 4 lit. b UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10% (Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen) unterliegen. Demgegenüber vertrat das Finanzamt im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung die Ansicht, dass die vereinnahmten Beträge in einem konkreten Zusammenhang mit einer vereinbarten Leistung stünden und daher eine Steuerschuld im Sinne des Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera a, zweiter Absatz UStG 1994

(Anzahlungsbesteuerung) entstanden sei. Die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Beträge stellten Anzahlungen für Leistungen dar, die gemäß Paragraph 10, Absatz 2, Ziffer 4, Litera b, UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10% (Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen) unterliegen.

Gegen die in diesem Sinne ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Dezember 2003 und September 2004 erhob die Beschwerdeführerin Berufung.

Darin vertrat sie zusammenfassend die Ansicht, dass im Beschwerdefall "eigenkapitalersetzende Genussrechte" vorlägen. Das Interesse der Investoren habe weniger darin bestanden, Vermögensanteile zu erwerben, sondern vielmehr darin, direkte Nutzungsrechte in Anspruch zu nehmen. Das Genussrecht sei daher grundsätzlich so ausgestaltet worden, dass "das Kernrecht eben in einem Nutzungsrecht" bestehe. Für die Beschwerdeführerin stünde "im Zusammenhang mit der Ausgabe der Wertpapiere die Projektfinanzierung mit eigenkapitalähnlicher Ausgestaltung (dafür spricht vor allem die lange Laufzeit und die niedrige Verzinsung) jedenfalls im Vordergrund". Die Ausgabe von Wertpapieren falle unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994. Die damit im Zusammenhang stehenden Kaufpreiszahlungen seien unecht steuerbefreit, eine Umsatzsteuerpflicht könne nur aliquot durch die tatsächliche Inanspruchnahme der Nutzungsrechte entstehen. Darin vertrat sie zusammenfassend die Ansicht, dass im Beschwerdefall "eigenkapitalersetzende Genussrechte" vorlägen. Das Interesse der Investoren habe weniger darin bestanden, Vermögensanteile zu erwerben, sondern vielmehr darin, direkte Nutzungsrechte in Anspruch zu nehmen. Das Genussrecht sei daher grundsätzlich so ausgestaltet worden, dass "das Kernrecht eben in einem Nutzungsrecht" bestehe. Für die Beschwerdeführerin stünde "im Zusammenhang mit der Ausgabe der Wertpapiere die Projektfinanzierung mit eigenkapitalähnlicher Ausgestaltung (dafür spricht vor allem die lange Laufzeit und die niedrige Verzinsung) jedenfalls im Vordergrund". Die Ausgabe von Wertpapieren falle unter die Befreiungsbestimmung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 8, Litera f, UStG 1994. Die damit im Zusammenhang stehenden Kaufpreiszahlungen seien unecht steuerbefreit, eine Umsatzsteuerpflicht könne nur aliquot durch die tatsächliche Inanspruchnahme der Nutzungsrechte entstehen.

Selbst bei Annahme einer "klassischen Timesharing-Konstruktion" läge keine ausreichende Leistungskonkretisierung vor, weil vertraglich die Möglichkeit bestünde, dass "der Erwerber 'sein' Appartement praktisch nie selbst nutzt also die 'Vorauszahlung' nicht für die Bewohnung des bestimmten Appartements leistet und damit das Entgelt von vorneherein nichts mit der Anmietung eines bestimmten Appartements zu tun hat". Timesharing bedeute, dass der Teilnehmer die Möglichkeit habe, die Gegenleistung seiner Vorauszahlung nicht beim selben Unternehmer zu konsumieren. Die Leistungskonkretisierung sei "hier qualitativ nicht anders, als bei einem erworbenen Gutschein". Auch im Beschwerdefall habe der Erwerber die Möglichkeit, eine andere Leistung (ein anderes Grundstück) in Anspruch zu nehmen. Damit stehe die Leistung nicht fest.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen. Zur Begründung führt die belangte Behörde aus, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege im Beschwerdefall eine Vertragsgestaltung vor wie sie für Timesharing-Verträge üblich sei. Der Nutzungsberechtigte leiste für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit im Voraus ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung an einem bestimmten Appartement, müsse zusätzlich die laufenden Kosten für den Betrieb und die Erhaltung der Liegenschaft bezahlen und habe keine Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung, sondern lediglich die in der Praxis zumeist mit geringen Erfolgsaussichten bestehende Möglichkeit, seine Nutzungsrechte an Dritte zu übertragen. Dass dabei von "Kaufvertrag", "Genussrecht", "Wertpapier" und "Verwaltung des Genussrechts durch einen Vermögensverwalter" gesprochen werde, solle dem Nutzungsberechtigten den Besitz eines Vermögenswertes in ganz besonders abgesicherter Rechtsposition suggerieren, bedeute aber nicht, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt des Vertrages über den einer bloßen Nutzungsüberlassung hinausgehe.

Die sonstige Leistung der Beschwerdeführerin bestehe in der auf 30 Jahre zeitlich befristeten Überlassung der Nutzung eines bestimmten Hotelappartements. Dass die Leistung der Beschwerdeführerin nicht hinreichend konkretisiert wäre, könne die belangte Behörde nicht erkennen. Nach Pkt. 2 des "Kaufvertrags" sei Gegenstand das ausschließliche "Genussrecht" (also Nutzungsrecht) an einem bestimmten Hotelappartement. Da das Entgelt für diese Leistung im Vorhinein entrichtet worden sei, komme es zur Anzahlungsbesteuerung. In der Folge wäre eine Umsatzsteuerberichtigung nur dann zulässig, wenn der leistende Unternehmer für das erhaltene Nutzungsentgelt später andere - im Ausland gelegene - Räumlichkeiten zur Nutzung überlassen sollte. Gegenständlich überlasse die Beschwerdeführerin als leistender Unternehmer dem Nutzungsberechtigten jedoch nur ein bestimmtes im Hotel L. gelegenes Appartement. Um im Ausland gelegene Räumlichkeiten nutzen zu können, müsse der Nutzungsberechtigte

eine Interval-Mitgliedschaft eingehen, durch die ihm von dritter Seite Räumlichkeiten (wo auch immer) zur Nutzung überlassen würden. Dass die Beschwerdeführerin dafür selbst auch Vertragspartner von Interval sein müsse, ändere nichts daran, dass sie selbst im Rahmen des Tauschprogramms den Nutzungsberechtigten keine Räumlichkeiten im Ausland überlasse. Nicht von Bedeutung sei weiters, ob der Nutzungsberechtigte "sein" Appartement tatsächlich jemals selbst nutze. Entscheidend sei lediglich, dass die Beschwerdeführerin ihm das Appartement für die Vertragsdauer zur Nutzung überlasse.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die Beschwerdeführerin weist wie im Verwaltungsverfahren zunächst auf den wirtschaftlichen Hintergrund der gewählten Vertragsgestaltung hin. Es liege eine "nicht rechtsformgebundene hybride Finanzierungsform" vor. Der Beschwerdeführerin werde langfristig Kapital zur Verfügung gestellt, das durch die jährliche Nutzung eines Hotelappartements getilgt werde. Durch die "Begebung eines Wertpapiers und durch die Anbindung an einen Tauschfonds" sei die "Übertragbarkeit der Genussrechte an einen Dritten und damit die Mobilität der Rechte wesentlich gefördert bzw. überhaupt erst geschaffen worden". In umsatzsteuerlicher Hinsicht seien dementsprechend zwei getrennt voneinander zu beurteilende Sachverhalte verwirklicht: Zum einen die Begebung eines Genussrechts, diese Leistung sei nach § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit. Zum anderen die tatsächliche Nutzung des Appartements, erst diese Leistung erfülle den umsatzsteuerpflichtigen Tatbestand der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen. Die Beschwerdeführerin weist wie im Verwaltungsverfahren zunächst auf den wirtschaftlichen Hintergrund der gewählten Vertragsgestaltung hin. Es liege eine "nicht rechtsformgebundene hybride Finanzierungsform" vor. Der Beschwerdeführerin werde langfristig Kapital zur Verfügung gestellt, das durch die jährliche Nutzung eines Hotelappartements getilgt werde. Durch die "Begebung eines Wertpapiers und durch die Anbindung an einen Tauschfonds" sei die "Übertragbarkeit der Genussrechte an einen Dritten und damit die Mobilität der Rechte wesentlich gefördert bzw. überhaupt erst geschaffen worden". In umsatzsteuerlicher Hinsicht seien dementsprechend zwei getrennt voneinander zu beurteilende Sachverhalte verwirklicht: Zum einen die Begebung eines Genussrechts, diese Leistung sei nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 8, Litera f, UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit. Zum anderen die tatsächliche Nutzung des Appartements, erst diese Leistung erfülle den umsatzsteuerpflichtigen Tatbestand der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen.

Nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Nach Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera a, UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Der angefochtene Bescheid geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin das Entgelt für ihre zu erbringenden Beherbergungsleistungen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 4 lit. b UStG 1994 bereits in den Streitjahren vereinnahmt habe und daher die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a zweiter Absatz UStG 1994 entstanden sei. Der angefochtene Bescheid geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin das Entgelt für ihre zu erbringenden Beherbergungsleistungen im Sinne des Paragraph 10, Absatz 2, Ziffer 4, Litera b, UStG 1994 bereits in den Streitjahren vereinnahmt habe und daher die Steuerschuld gemäß Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera a, zweiter Absatz UStG 1994 entstanden sei.

Dagegen wendet sich die Beschwerdeführerin mit dem Vorbringen, die vereinbarte Leistung sei nicht hinreichend konkretisiert, um eine Steuerschuld nach der genannten Gesetzesbestimmung entstehen zu lassen. Die Beschwerdeführerin habe schon in ihrer Berufung darauf hingewiesen, dass hinsichtlich des Leistungsempfängers keine ausreichende Bestimmbarkeit gegeben sei. Mit der Rechtsbegründung sei nicht festgestanden, wer der Empfänger der vereinbarten Leistung sein werde. Dem Genussscheininhaber sei durch die Anbindung an einen Tauschpool die Möglichkeit eingeräumt worden, sein Genussrecht gegen ein anderes Genussrecht zu tauschen. Erst

mit der schlussendlichen Leistungserbringung stehe fest, wer der Empfänger der vereinbarten Leistung ist.

§ 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a zweiter Absatz UStG 1994 betrifft Zahlungen, die bereits als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind. Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein. Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung unklar ist, ob sie überhaupt für eine Leistung oder für welche Leistung sie bestimmt sind, sind nicht zu versteuern. In diesem Sinn nimmt Ruppe, UStG3, § 19 Tz. 48, etwa in Bezug auf Gutscheine eine differenzierende Beurteilung vor: Gutscheine, die zum Bezug bestimmter, jedoch noch nicht spezifizierter Ware berechtigen, sind nicht zu versteuern. Gutscheine, bei denen die Leistung bereits spezifiziert ist (z.B. Zahlung für den Bezug einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung) bzw. bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (z.B. Vorkaufsfahrscheine, Telefonwertkarten) begründen die Verpflichtung zur Anzahlungsbesteuerung (Mindest-Istbesteuerung). Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera a, zweiter Absatz UStG 1994 betrifft Zahlungen, die bereits als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind. Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein. Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung unklar ist, ob sie überhaupt für eine Leistung oder für welche Leistung sie bestimmt sind, sind nicht zu versteuern. In diesem Sinn nimmt Ruppe, UStG3, Paragraph 19, Tz. 48, etwa in Bezug auf Gutscheine eine differenzierende Beurteilung vor: Gutscheine, die zum Bezug bestimmter, jedoch noch nicht spezifizierter Ware berechtigen, sind nicht zu versteuern. Gutscheine, bei denen die Leistung bereits spezifiziert ist (z.B. Zahlung für den Bezug einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung) bzw. bei denen eine definierte Leistung zu einem beliebigen Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann (z.B. Vorkaufsfahrscheine, Telefonwertkarten) begründen die Verpflichtung zur Anzahlungsbesteuerung (Mindest-Istbesteuerung).

Dieses Verständnis der genannten Bestimmung entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Nach dem Urteil des EuGH vom 21. Februar 2006, C-419/02, ist der zweite Unterabsatz von Art. 10 Absatz 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG so auszulegen, dass im Falle von Anzahlungen der Steueranspruch unter der Voraussetzung entsteht, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind (vgl. Randnr. 48 des angeführten Urteils). Dieses Verständnis der genannten Bestimmung entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Nach dem Urteil des EuGH vom 21. Februar 2006, C-419/02, ist der zweite Unterabsatz von Artikel 10, Absatz 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG so auszulegen, dass im Falle von Anzahlungen der Steueranspruch unter der Voraussetzung entsteht, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind (vergleiche, Randnr. 48 des angeführten Urteils).

Wendet man diese Grundsätze auf den Beschwerdefall an, kann der angefochtene Bescheid nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Angesichts des von der Beschwerdeführerin vorgelegten Mustervertrages stellt die Beschwerde zu Recht nicht in Abrede, dass die zu erbringenden Leistungen darin mit Bestimmtheit bezeichnet werden. Die Vertragspartner halten in Pkt. 2 fest, dass "Gegenstand dieses Vertrages das ausschließliche Genussrecht des Appartements Nr. ... in der -x- Kalenderwoche, (von Samstag 16 Uhr bis 10 Uhr des darauffolgenden Samstags), für -x- Personen, für eine Zeitdauer von -x- Wochen in jedem Jahr / in jedem zweiten Jahr vom 01. Januar 2004 für 30 Jahre" ist. Wie eine noch weitergehendere Konkretisierung der künftigen Leistungen erfolgen könnte, ist nicht ersichtlich. Soweit die Beschwerdeführerin in der Möglichkeit, eine andere Person für die betreffende Woche namhaft zu machen, eine Unbestimmtheit der vereinbarten Leistung erblickt, kann ihr nicht gefolgt werden. Auch stützt der Verweis auf Ruppe, aaO, § 1 Tz. 22, das Beschwerdevorbringen nicht. Die besagte Kommentarstelle betrifft die Frage, ob überhaupt eine umsatzsteuerbare Leistung vorliegt und verneint dies mangels bestimmten Leistungsadressaten beispielsweise bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, wie beispielsweise bei Prämien, die ein Unternehmer erhält, um seinen Betrieb oder Anbauflächen stillzulegen oder bei der Tätigkeit von Abgeordneten oder anderen Funktionären von Körperschaften öffentlichen Rechts, deren Aufgaben gesetzlich umschrieben sind und nicht einen bestimmten Leistungsempfänger betreffen. Angesichts des von der Beschwerdeführerin vorgelegten Mustervertrages stellt die Beschwerde zu Recht nicht in Abrede, dass die zu erbringenden Leistungen darin mit Bestimmtheit bezeichnet werden. Die Vertragspartner halten in Pkt. 2 fest, dass "Gegenstand dieses Vertrages das ausschließliche Genussrecht des Appartements Nr. ... in

der -x- Kalenderwoche, (von Samstag 16 Uhr bis 10 Uhr des darauffolgenden Samstags), für -x- Personen, für eine Zeitdauer von -x- Wochen in jedem Jahr / in jedem zweiten Jahr vom 01. Januar 2004 für 30 Jahre" ist. Wie eine noch weitergehendere Konkretisierung der künftigen Leistungen erfolgen könnte, ist nicht ersichtlich. Soweit die Beschwerdeführerin in der Möglichkeit, eine andere Person für die betreffende Woche namhaft zu machen, eine Unbestimmtheit der vereinbarten Leistung erblickt, kann ihr nicht gefolgt werden. Auch stützt der Verweis auf Ruppe, aaO, Paragraph eins, Tz. 22, das Beschwerdevorbringen nicht. Die besagte Kommentirstelle betrifft die Frage, ob überhaupt eine umsatzsteuerbare Leistung vorliegt und verneint dies mangels bestimmten Leistungsadressaten beispielsweise bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, wie beispielsweise bei Prämien, die ein Unternehmer erhält, um seinen Betrieb oder Anbauflächen stillzulegen oder bei der Tätigkeit von Abgeordneten oder anderen Funktionären von Körperschaften öffentlichen Rechts, deren Aufgaben gesetzlich umschrieben sind und nicht einen bestimmten Leistungsempfänger betreffen.

Im Beschwerdefall kann von einem nicht umsatzsteuerbaren Vorgang im Sinne der angeführten Beispiele keine Rede sein. Das Nutzungsrecht wird vielmehr einem bestimmten Vertragspartner oder einer anderen von ihm (etwa im Wege des Appartementtausches) namhaft gemachten Person eingeräumt. Der Beschwerdefall ist insofern durchaus vergleichbar mit dem Kauf einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung (vgl. nochmals das bei Ruppe, aaO, § 19 Tz. 48, angeführte Beispiel für eine Anzahlungsbesteuerung). Der Umstand, dass die Eintrittskarte vom Käufer an eine andere Person weiter gegeben (getauscht, verkauft, verschenkt, etc.) werden kann und bis zur konkreten Vorstellung damit noch nicht feststeht, wer tatsächlich die Aufführung konsumieren wird (oder ob der Platz gegebenenfalls auch leer bleibt), steht der Steuerbarkeit des Umsatzes ebenso wenig entgegen wie im Beschwerdefall das dem Vertragspartner eingeräumte Weitergaberecht. Im Beschwerdefall kann von einem nicht umsatzsteuerbaren Vorgang im Sinne der angeführten Beispiele keine Rede sein. Das Nutzungsrecht wird vielmehr einem bestimmten Vertragspartner oder einer anderen von ihm (etwa im Wege des Appartementtausches) namhaft gemachten Person eingeräumt. Der Beschwerdefall ist insofern durchaus vergleichbar mit dem Kauf einer Eintrittskarte für eine bestimmte Vorstellung vergleiche , nochmals das bei Ruppe, aaO, Paragraph 19, Tz. 48, angeführte Beispiel für eine Anzahlungsbesteuerung). Der Umstand, dass die Eintrittskarte vom Käufer an eine andere Person weiter gegeben (getauscht, verkauft, verschenkt, etc.) werden kann und bis zur konkreten Vorstellung damit noch nicht feststeht, wer tatsächlich die Aufführung konsumieren wird (oder ob der Platz gegebenenfalls auch leer bleibt), steht der Steuerbarkeit des Umsatzes ebenso wenig entgegen wie im Beschwerdefall das dem Vertragspartner eingeräumte Weitergaberecht.

Die Beschwerdeführerin hat sich zur Bereitstellung des jeweiligen Appartements in der jeweiligen Nutzungsperiode verpflichtet; von der Nutzung des Appartements kann der "Käufer" selbst oder eine andere von ihm bevollmächtigte Person Gebrauch machen. An der von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Leistung der Überlassung der streitgegenständlichen Appartements ändert sich - wie die belangte Behörde zu Recht erkannt hat - auch für den Fall nichts, dass der "Käufer" die betreffende Woche in einer anderen (gegebenenfalls ausländischen) Appartementanlage verbringt, weil diese Nutzungsüberlassung nach dem vorliegenden Mustervertrag nicht durch die Beschwerdeführerin bewirkt wird.

Bei dieser Sach- und Rechtslage gehen die weitwendigen Beschwerdeausführungen zur "Definition von Genussrechten" und deren übliche rechtliche Ausgestaltung, sowie zum Thema "Genussscheine als Wertpapiere" und zum Wertpapierbegriff im Allgemeinen von vornherein ins Leere. Entscheidend ist, dass das von der Beschwerdeführerin eingeräumte "Genussrecht" in nichts anderem als in der Überlassung eines genau bestimmten Appartements zur Nutzung über einen genau bestimmten Zeitraum besteht. Die dafür geleisteten Zahlungen erfüllen nach dem Gesagten den Tatbestand des § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a zweiter Absatz UStG 1994. Bei dieser Sach- und Rechtslage gehen die weitwendigen Beschwerdeausführungen zur "Definition von Genussrechten" und deren übliche rechtliche Ausgestaltung, sowie zum Thema "Genussscheine als Wertpapiere" und zum Wertpapierbegriff im Allgemeinen von vornherein ins Leere. Entscheidend ist, dass das von der Beschwerdeführerin eingeräumte "Genussrecht" in nichts anderem als in der Überlassung eines genau bestimmten Appartements zur Nutzung über einen genau bestimmten Zeitraum besteht. Die dafür geleisteten Zahlungen erfüllen nach dem Gesagten den Tatbestand des Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera a, zweiter Absatz UStG 1994.

Gegen die Höhe der schon vom Finanzamt ermittelten und von der belangten Behörde bestätigten Bemessungsgrundlagen wendet sich die Beschwerde nicht.

Zu ergänzen bleibt, dass die in der Beschwerde angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbare Sachverhaltskonstellationen betreffen. Gegenständlich ist es weder zur Einräumung von Gesellschaftsrechten gekommen (im hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 86/14/0178, stellte sich das Nutzungsrecht des Kommanditisten an einer bestimmten Wohneinheit als Ausfluss seines Gesellschaftsrechtes dar) noch wurden Liegenschaftsanteile übertragen (wie im Beschwerdefall, der dem hg. Erkenntnis vom 20. Oktober 2004, 2000/14/0185, zu Grunde lag). In Pkt. 2 des von der Beschwerdeführerin vorgelegten Mustervertrages wird vielmehr das Entstehen dinglicher Rechte des Käufers an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft ausdrücklich ausgeschlossen.

Soweit die Beschwerdeführerin der belangten Behörde einen Verstoß gegen die amtswegige Ermittlungspflicht vorwirft und meint, sie hätte von Amts wegen zur Vorlage der Genussscheine aufgefordert werden müssen, zeigt sie die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht auf.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 22. März 2010

Gerichtsentscheidung

EuGH 62002J0419 BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2005150117.X00

Im RIS seit

22.04.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at