jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/21 2001/14/0123

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.12.2005

Index

E6J;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

61996CJ0308 Madgett and Baldwin VORAB;
61996CJ0349 CPP VORAB;
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des M D in U, vertreten durch Mag. Günter Haslberger, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4710 Grieskirchen, Lanzenberg 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 30. April 2001, Zl. RV706/1-7/2000, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte in den Jahren 1997 und 1998 Erlöse aus dem Betrieb einer Fahrschule, wobei er nach den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung die Umsätze aus dem Verkauf von Lehrmitteln dem ermäßigten Steuersatz unterwarf.

Die Prüferin vertrat die Ansicht, die Lieferung von Büchern und Skripten als Lernbehelf für den Fahrschulunterricht sei eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der Erteilung von Fahrunterricht. Es sei daher einheitlich der Normalsteuersatz zur Anwendung zu bringen.

Das Finanzamt folgte dieser Beurteilung und unterwarf die Umsätze aus dem Lehrmittelverkauf dem Normalsteuersatz.

In einer dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, die Finanzverwaltung habe sich zur Begründung ihrer Beurteilung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1996, 96/14/0016, berufen. Dieses Erkenntnis sei allerdings zum Umsatzsteuergesetz 1972 ergangen und reflektiere die ständige

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vor 1995. Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union sei per 1. Jänner 1995 das Umsatzsteuergesetz 1994 in Kraft gesetzt worden. Damit verbunden sei auch der Vorrang des Gemeinschaftsrechts und das Auslegungsmonopol des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften. Dieser Umstand habe bereits zu einer Änderung der Auslegung im Bereich der Qualifizierung der Zinsen bei Teilzahlungsgeschäften und von Verzugszinsen geführt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei beide Male eine Nebenleistung angenommen worden. Der EuGH jedoch habe das Teilzahlungsgeschäft als selbständiges, vom Liefergeschäft getrenntes Kreditgeschäft und die Verzugszinsen als getrennt zu qualifizierenden, nicht steuerbaren Schadenersatz qualifiziert. Der Europäische Gerichtshof habe sich in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 1999 (Rechtssache C-349/96) grundsätzlich zu diesem Problem geäußert. Das nationale Gericht habe demnach zu klären, ob aus der Sicht des Verbrauchers eine Hauptleistung samt Nebenleistung vorliege oder zwei getrennte Leistungen, wobei eine Nebenleistung dadurch gekennzeichnet sei, "wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen". In Kommentierung dieses Urteils führe Kilches (FJ 1999, 214) aus, "was aus der Sicht des Verbrauchers ist und was nicht, dürfte in jedem Mitgliedstaat durchaus in vielen Fällen zu unterschiedlichen Auffassungen führen. Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Sichtweisen können keinesfalls ausgeschlossen werden. Bestehen seitens der Finanzgerichte in verschiedenen Mitgliedstaaten nachweislich unterschiedliche Auffassungen, ist ausschließlich der EuGH dazu berufen, zu entscheiden, welche Ansicht zutreffend ist". Zur Auslegung der Frage, ob der Verkauf von Büchern anlässlich der Veranstaltung von Kursen eine Nebenleistung oder eine selbständige Hauptleistung bilde, bestünden tatsächlich unterschiedliche Auffassungen. Gemäß § 4 Nr. 22 lit. a dUStG Anm. 25 (Kommentar Rau/Dürrwächter/Flick/Geist) falle nämlich der Verkauf von Büchern und anderen Lehrmitteln nicht unter die mit den steuerfreien Kursen, Vorträgen usw. verbundenen Nebenleistungen und stelle daher eine selbständige Hauptleistung dar. Während auf Grund der deutschen Auslegung die Verneinung der Einheitlichkeit der Leistung zu einer höheren Steuerbelastung führe, ergebe sich bei der österreichischen Auslegung die höhere Steuerbelastung auf Grund der Bejahung der Einheitlichkeit, was infolge der Widersprüchlichkeit des Auslegungsergebnisses keinen verlässlichen Schluss auf eine einheitliche gemeinschaftsrechtlich maßgebliche Auslegung des Begriffes der Einheitlichkeit der Leistung erlaube. Demnach sei der EuGH zur Auslegung der Frage berufen, ob der Verkauf von Büchern anlässlich des Fahrschulunterrichts eine unselbständige Nebenleistung des Fahrschulunterrichts darstelle oder nicht.

Sachverhaltsbezogen führte der Beschwerdeführer aus, der Fahrschulkurs dürfe unabhängig vom Erwerb des Buches besucht werden, die Unterlagen seien nicht Voraussetzung für die Konsumation der Fahrschulleistung. Die Unterlagen optimierten nicht die Unterrichtsleistung, da dafür entsprechende Gerätschaften einschließlich fahrschuleigener CD-ROM bereitstünden. Ebenso würden während der Bürozeiten den Schülern ohne gesonderte Verrechnung Übungscomputer zur Verfügung gestellt, bei denen die zum Verkauf angebotenen CD-ROM installiert seien. Der Zweck der Unterlagen sei die Ermöglichung des individuellen Lernens und Übens zu Hause. Die Fahrprüfung könne auch ohne diese Unterlagen bestanden werden, weil im Kurs auf fahrschuleigenen Geräten ausreichend Übungszeit zur Verfügung stehe. Die eigenständige Rechnungslegung spreche für eine eigenständige Lieferung. Buch und CD-ROM seien bundeseinheitlich und könnten auch im Fachhandel erworben werden. Das vom EuGH aufgestellte Erfordernis, dass der Verkauf der Unterlagen keinen eigenen Zweck, sondern nur die Inanspruchnahme der Leistung unter optimalen Bedingungen ermöglichen solle, sei damit nicht erfüllt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insoweit Folge gegeben, als für Einnahmen aus dem Verkauf schriftlicher Unterlagen an Personen, die nicht an den Fahrkursen teilgenommen haben, der begünstigte Steuersatz von 10 % zur Anwendung gelangte. Im Übrigen wurde die Berufung aber abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 96/14/0016, zum Thema des Umsatzsteuersatzes betreffend Bücher und Skripten, die von Fahrschulen im Rahmen des Fahrschulunterrichts abgegeben würden, die Ansicht vertreten habe, dass eine unselbständige Nebenleistung dann nebensächlich sei, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sei, mit ihr eng zusammenhänge und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkomme. Die Merkmale der Nebensächlichkeit und des engen Zusammenhanges seien als erfüllt anzusehen, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung ermögliche, abrunde oder ergänze. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach eine eigenständige Rechnungslegung für eine eigenständige Lieferung spreche, sei die ständige Rechtsprechung der Überzeugung, dass der Leistungsvorgang für die Bewertungsfrage maßgeblich sei und nicht, ob die Leistung auf ein und demselben Vorgang beruhe und ob das Entgelt für jede einzelne

Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet werde. Von dieser Rechtsauffassung ausgehend könne es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz die in Streit stehende Leistung als Nebenleistung zur Erteilung des Fahrunterrichts qualifiziert habe. Die Lieferung von Büchern und Skripten, die als Lernbehelfe für den im Rahmen des Fahrschulunterrichtes zu erlernenden Stoff eingesetzt würden, sei "eine Leistung, durch welche die Hauptleistung, nämlich die Unterrichtserteilung keine selbständige Bedeutung hat", sondern eine untergeordnete, den Unterricht ergänzende und ihm dienende Funktion. Der Preis der von den Fahrschülern erworbenen Fachbücher liege im Durchschnitt bei ca. 3 % des Preises für den Unterricht. In rechtlicher Hinsicht sei weiters auszuführen, dass der Umstand, dass im Unternehmen des Beschwerdeführers - wie in allen anderen Fahrschulen - Skripten und Bücher zumindest zum Zwecke der Ergänzung des Unterrichtes den Fahrschülern zugänglich gemacht würden, für den engen Zusammenhang zwischen der Lieferung der schriftlichen Unterlagen und der Unterrichtserteilung spreche. Diese Beurteilung werde zusätzlich durch den Umstand gestützt, dass zumindest 40 % der Fahrschüler das bestehende Angebot an Büchern und Skripten in Anspruch genommen hätten. Dass für die Schüler die Lieferung der Skripten überhaupt keine selbständige Bedeutung gegenüber dem Fahrschulunterricht habe, erhelle insbesondere den Zweck, den die Schüler verfolgten, wenn sie die Fahrschule aufsuchten. Es werde von der belangten Behörde nicht angezweifelt, dass im gegenständlichen Fall der Fahrunterricht ab Juni 1998 zur Vorbereitung auf die theoretische Fahrprüfung, die mittlerweile computerunterstützt abgenommen werde, u.a. aus dem Üben von Prüfungsfragen und Prüfungsbeispielen unter Zuhilfenahme der in den Fahrschulcomputern installierten CD-ROMs erfolgt. Der Einwand des Beschwerdeführers, dass die zum Verkauf angebotenen schriftlichen Lehrmittel die Fahrschulleistung nicht optimierten, werde jedoch durch die Angaben in der Berufungsschrift, wonach im angebotenen Buch der im Kurs präsentierte Stoff nochmals ausführlich erklärt werde, widerlegt. Diese Ergänzungsfunktion sei sowohl für die Zeit nach Umstellung des Fahrschulunterrichtes auf die Vorbereitung der Fahrschulprüfung im Multiplechoiceverfahren, als auch insbesondere für die Zeit vor dem Juni 1998 gegeben, in der die angebotenen CD-ROMs noch nicht auf dem Markt gewesen seien. Gerade weil das im Kurs vorgetragene theoretische Wissen für das Beantworten der Prüfungsfragen und -beispiele und natürlich auch unabhängig von der Erlangung der Lenkerberechtigung für die Bewältigung der Anforderungen im Straßenverkehr als Autolenker unabdingbar sei, sei zum Thema Skriptenzurverfügungstellung durch eine Fahrschule von einer Ergänzungsfunktion des Verkaufes der abgegebenen Bücher und Skripten auszugehen. Das Berufungsbegehren werde auch durch die Tatsache, dass die seit Juni 1998 angebotene CD-ROM von nur etwa 5 bis 10 % der Kursteilnehmer gekauft werde, entkräftet, denn aus diesem Faktum und aus einer jährlichen Kursteilnehmeranzahl im Berufungszeitraum von ca. 1.400 bzw. 1.200 und einer nur begrenzt zur Verfügung stehenden Computeranzahl von insgesamt 16 Stück könne geschlossen werden, dass die Fahrschüler großteils beim Lernen nicht auf die angebotenen CD-ROMs zurückgreifen, sondern ihr Wissen aus den bereitgestellten Büchern bezögen, die eben den Unterricht ergänzten. In diesem Zusammenhang sei auch anzuführen, dass die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung, dass die verkauften Bücher nur an besonders Interessierte abgegeben würden, sich nicht verifizieren lasse. Laut Angaben des Beschwerdeführers hätten 40 % der Fahrschüler die schriftlichen Lehrmittel erworben, weshalb im gegenständlichen Fall nicht davon ausgegangen werden könne, dass den Büchern keine Relevanz für die Wissensvermittlung zukomme.

Neben den nach Ansicht der belangten Behörde maßgebenden Gründen, weshalb die Lieferung der Bücher gegenständlich sachverhaltsbezogen als Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der Erteilung des Fahrunterrichtes zu beurteilen sei, wies die belangte Behörde darauf hin, dass der EuGH im Gegensatz zu den vom Beschwerdeführer zitierten Urteilen in mehreren Urteilen den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung offensichtlich weit ausgelegt habe. So habe er in seinem Urteil vom 13. März 1989, Rs 173/88, Henriksen, erkannt, dass die Vermietung von Garagen dann nicht von der Steuerfreiheit ausgeschlossen werden könne, wenn sie mit der steuerfreien Vermittlung von Grundstücken, die für einen anderen Gebrauch bestimmt seien, eng verbunden sei. Gleichartig habe er in seinem jüngst ergangenen Urteil vom 22. Oktober 1998, Rs C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, entschieden. Auch hier finde eine einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage auf einen Hotelier Anwendung, der seinen Kunden gegen Zahlung eines Pauschalpreises neben der Unterkunft regelmäßig auch die Beförderung von bestimmen, weit entfernten Abholstellen zum Hotel und zurück sowie während des Aufenthaltes eine Busreise biete, wobei die Transportleistungen von einem Dritten bezogen würden. Ebenso sei nach Ansicht des EuGH die Abgabe von Speisen und Getränken in einem Restaurant umsatzsteuerlich einheitlich zu betrachten. Der EuGH habe in seinem Urteil vom 2. Mai 1996, Rs 231/94, Faaborg Gelting Linien, festgestellt, dass Restaurantumsätze aus einer Reihe von

Einzelleistungen, zum Teil aus der Lieferung von Nahrungsmitteln bzw. Getränken, weitaus überwiegend aber aus Dienstleistungen bestehe. Mehrere einzelne Leistungen seien als eine Leistung anzusehen, wenn diese als Einheit aufzufassen sei.

Restaurantumsätze seien daher insgesamt als Dienstleistungen aufzufassen. Auch hier sei eine einheitliche Leistung nach der im Vordergrund stehenden Leistung zu qualifizieren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung ist anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann bzw. die Leistung keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (vgl. die bei Ruppe, UStG3, Kommentar, Rz 31 zitierte Rechtsprechung, darunter das in der Berufung angeführte Urteil des EuGH vom 25. Februar 1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan, in welchem sich der Gerichtshof auf sein im angefochtenen Bescheid als Belegstelle für die Ansicht der belangten Behörde angeführtes Urteil vom 22. Oktober 1998, Rs C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, stützt).

Sachverhaltsbezogen ist im Beschwerdefall unbestritten, dass die in Rede stehenden "Bücher und Skripten" (in der Folge nur:

Bücher, zumal die belangte Behörde eine Unterscheidung zwischen Büchern und Skripten nicht getroffen hat) sowohl im Unternehmen des Beschwerdeführers als auch im Buchhandel entgeltlich abgegeben werden. Unbestritten ist auch, dass die entsprechenden Bücher vom Beschwerdeführer auch an Personen entgeltlich abgegeben wurden, die an den von diesem abgehaltenen Fahrkursen nicht teilgenommen haben. Unbestritten ist weiters, dass auch Personen, die an den Fahrkursen des Beschwerdeführers teilgenommen haben, nur zu 40 % die entsprechenden Bücher gekauft haben. Daraus muss abgeleitet werden, dass im Beschwerdefall nicht davon gesprochen werden kann, dass die Bücher keinen eigenen Zweck, sondern nur Mittel zum Zweck darstellen, um die Hauptleistung, im Beschwerdefall die Erteilung von Fahrunterricht zum Erwerb der Lenkerberechtigung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Werden die Bücher nämlich auch im Buchhandel vertrieben und sogar im Unternehmen des Beschwerdeführers an Personen verkauft, die an den Fahrkursen nicht teilgenommen haben, so muss von einem unabhängig von den Fahrkursen bestehenden Interesse an den Büchern ausgegangen werden (wodurch sich der jetzt zu entscheidende Fall von jenem unterscheidet, auf den sich die belangte Behörde stützt). Die belangte Behörde hat auch nicht aufgezeigt, dass ein Zusammenhang zwischen Buchankauf durch Fahrschüler und besonders guten Lernerfolgen dieser Fahrschüler bestanden hätte, woraus allenfalls unterschiedliche Bedingungen zur Inanspruchnahme der Hauptleistung hätten abgeleitet werden können. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch erwähnt, dass das im Kurs vorgetragene theoretische Wissen unabhängig von der Erlangung der Lenkerberechtigung auch für die Bewältigung der Anforderungen im Straßenverkehr als Autolenker unabdingbar sei. Unter Berücksichtigung des unbestrittenen Umstandes, dass die in den Kursen vorgetragenen Lerninhalte auch den Inhalt der Bücher bilden, ergibt sich auch daraus, dass für die in Rede stehenden Bücher unabhängig von den vom Beschwerdeführer durchgeführten Fahrkurse eine gewisse Nachfrage besteht.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Dezember 2005

Gerichtsentscheidung

EuGH 61996J0349 CPP VORAB
EuGH 61996J0308 Madgett and Baldwin VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001140123.X00

Im RIS seit

30.01.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at