

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/4/3 Ro 2017/15/0043

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.04.2019

## Index

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

BAO §21

UStG 1994 §1 Abs1 Z1

62004CJ0041 Levob Verzekeringen und OV Bank VORAB

62011CJ0044 Deutsche Bank VORAB

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):Ra 2017/15/0035 E 03.04.2019

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der L GesmbH in L, vertreten durch die TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH in 1020 Wien, Praterstraße 38, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. Oktober 2017, Zl. RV/2100506/2013, betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2010 und 2011, Körperschaftsteuer 2008 und 2010 sowie Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 4/2011 und 7/2011, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Die revisionswerbende GmbH hat - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - im Streitzeitraum insgesamt 7 gebrauchte "Wörthersee-Motorboote" ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzuges eingekauft und unter Anwendung der Differenzbesteuerung verkauft. Der Verkaufspreis der Boote lag um 200.000 bis 270.000 EUR über dem Verkehrswert vergleichbarer Boote, die nicht zur Benutzung am Wörthersee zugelassen waren. Für den Verkauf der Boote wandte die Revisionswerberin die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 jeweils auf den gesamten Verkaufspreis an.

2 Im Zuge einer Außenprüfung vertrat der Prüfer dagegen die Auffassung, dass der Verkaufsvorgang jeweils in zwei selbständige Hauptleistungen, nämlich den Verkauf eines gebrauchten Bootes und die "Übertragung der Lizenz" zur Benutzung am Wörthersee aufzuteilen sei, wobei nur die Lieferung des Bootes der Differenzbesteuerung unterliege und die Übertragung der Lizenz mit dem Normalsteuersatz zu erfassen sei. Wertmäßig setzte der Prüfer dabei 200.000 bis 270.000 EUR je Lizenz an, weil dies in einer Rechnung so aufgeteilt gewesen sei und man auch zu diesem rechnerischen Ergebnis komme, wenn man vom Gesamtverkaufspreis den Verkehrswert der gebrauchten Boote abziehe. Für Zwecke der Differenzbesteuerung bei den gebrauchten Booten ging der Prüfer entsprechend davon aus, dass auch beim jeweiligen Ankauf der Boote durch die revisionswerbende GmbH nur ein Teil des vereinbarten Kaufpreises auf das Boot entfiel. Für die Differenzbesteuerung wurde somit die der Übertragung der Lizenz zugeordneten Zahlungen ausgeschieden und der verbleibende Teil des Verkaufspreises dem verbleibenden Teil des Ankaufspreises gegenübergestellt. Für den auf die Übertragung der Lizenzen entfallenden Anteil am Preis wurde die Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen vorgenommen.

3 In der Folge erließ das Finanzamt auf der Grundlage der Außenprüfung die revisionsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2008, 2010 und 2011 (Wirtschaftsjahr 2007/2008, 2009/2010 sowie 2010/11), Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für April und Juli 2011 sowie Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2010 und setzte Säumniszuschläge bezüglich Umsatzsteuer 2008 und 2011 fest.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene Beschwerde ab. Begründend führte es aus, Grund für den hohen Kaufpreis sei die Möglichkeit gewesen, nach Erfüllung gewisser Formalitäten für die veräußerten Boote eine Zulassung zur Befahrung des Wörthersees zu erhalten. Nach Auskunft der zuständigen Kärntner Landesregierung sei bei einer Neuzulassung (Zulassung eines Bootes auf einen neuen Verfügungsberechtigten) der für die Zulassung erforderliche Nachweis über die Verfügungsberechtigung dann anerkannt worden, wenn aus der privatrechtlichen Vereinbarung eindeutig hervorgegangen sei, dass nicht bloß das Fahrzeug erworben, sondern auch die Zulassung für das Fahrzeug mit übernommen worden sei. Dies sei in der Praxis offenbar dadurch erfolgt, dass der Käufer explizit auf die "Lizenz" verzichtet habe. Der OGH habe in seinem Urteil vom 31. März 2009, 1 Ob 28/09p, zur Frage des Schadenersatzes zwar ausgesprochen, dass die Normen des Schiffszulassungsrechts nicht dazu dienen, einem Zulassungsinhaber die Möglichkeit zu eröffnen, Ablösen für das Zurverfügungstellen von Schifffahrtslizenzen zu erzielen. Im selben Urteil habe der OGH jedoch auch bestätigt, dass die Praxis des Handels mit "Lizenzen" gesetzwidrig, jedoch wirtschaftliche Realität gewesen sei. Für derartige Schiffszulassungen seien demnach bis zu 300.000 EUR bezahlt worden. Damit repräsentiere eine derartige "Lizenz" einen Marktwert. Insgesamt hätten die Käufer daher einen Teil des Kaufpreises für das Boot, einen anderen Teil für die Möglichkeit einer Schiffszulassung bezahlt.

5 Die Erhebung einer Abgabe werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das einen abgabepflichtigen Tatbestand erfülle, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstoße (§ 23 Abs. 2 BAO). Aus diesem Grund erübrige es sich, auf die Ausführungen zur Rechtmäßigkeit des Handels mit "Wörtherseelizenzen" (eigentlich die Ermöglichung der Zulassung auf einen anderen Eigentümer) einzugehen. Selbst wenn der "De-Facto-Verkauf von Seezulassungen" nicht gesetzeskonform gewesen sei (vgl. § 102 Schifffahrtsgesetz und OGH 31.3.2009, 1 Ob 28/09p), hätten die zuständige Landesregierung und der OGH übereinstimmend festgestellt, dass der "Handel mit Wörtherseelizenzen" gelebte Praxis gewesen sei. Da im Revisionsfall tatsächlich mit Zulassungsmöglichkeiten gehandelt worden sei, stelle dieses Verhalten einen steuerlich zu beurteilenden Vorgang dar.

6 Bei der Zulassung eines Fahrzeuges iSd Schifffahrtsgesetzes handle es sich zwar um ein höchstpersönliches Recht, das nicht direkt auf einen Dritten übertragen werden könne (Hinweis auf VwGH 24.5.1995, 95/03/0014). Der Eigentümer eines gebrauchten Motorbootes, das auf seinen Namen zur Befahrung des Wörthersees zugelassen gewesen sei, habe aber die Möglichkeit gehabt, ein neues Boot zu erwerben, die Zulassung des neuen Bootes auf seinen Namen zu beantragen und das gebrauchte Boot zu verkaufen. Ebenso habe er die Möglichkeit gehabt, das gebrauchte Boot zu verkaufen und dem Käufer zuzusichern, auf die Zulassung eines neuen Bootes auf seinen Namen zu verzichten. Dieser zweite revisionsgegenständliche Fall sei in den bekämpften Bescheiden als Veräußerung der "Wörtherseelizenz" bezeichnet worden.

7 Die Revisionswerberin selbst (bzw. der beigezogene Gutachter) habe den Vorgang folgendermaßen geschildert:

"Mit dem Erwerb des Bootes erlischt die Verfügungsberechtigung und damit die Zulassung des bisherigen Inhabers, sodass innerhalb der gesetzlichen Höchstzahl an Zulassungen für den Wörthersee ‚ein Platz frei wird‘ (andernfalls scheitern Zulassungsanträge in quasi allen Fällen daran, dass das gesetzliche Kontingent ausgeschöpft ist).

Das ist für den Erwerber insofern attraktiv, als zumindest vor 4.8.2016 keine Rangfolge der Bearbeitung von Zulassungsansuchen festgelegt war und sein Antrag als neuer Verfügungsberechtigter über ein zuvor bereits zugelassenes Boot entsprechend gelebter Verwaltungspraxis unmittelbar nach Löschung der alten Zulassung erfolgte.

Sein Erwerb diene vielmehr der ‚Entfernung‘ der vorherigen Zulassung aus dem gesetzlichen Kontingent, was ihm als neuem Verfügungsberechtigten des Bootes zugleich die Möglichkeit eröffnete, einen eigenen Antrag in der ‚juristischen Folgesekunde‘ zu platzieren und daher gute Aussichten auf eine Zulassung zu erlangen. Diese Position kommt ihm aber nur kraft Erlangung der Verfügungsmacht am individuellen Boot mit dessen besonderer und nicht abstrahierbarer Eigenschaft der vorherigen Zulassung innerhalb des gesetzlichen Kontingents zu."

8 Durch diese Darstellung solle offenbar der Eindruck entstehen, dass es nur zufällig zur Erteilung einer neuen Zulassung an den Erwerber gekommen sei, weil dieser zur rechten Zeit (eine juristische Sekunde, nachdem eine Zulassung frei geworden sei) eine Neuzulassung beantragt habe. Tatsächlich sei jedoch die Zulassung nach § 102 Abs. 1 Schifffahrtsgesetz an den Verfügungsberechtigten und an das Fahrzeug gebunden. Eine isolierte Übertragung der Zulassung ohne Verfügungsberechtigung an dem Fahrzeug sei ausgeschlossen (Hinweis auf VwGH 24. 5. 1995, 95/03/0014). Die Zulassung auf den Erwerber des gebrauchten Bootes sei damit nicht zufällig, sondern direkt abhängig von der zivilrechtlichen Abmachung mit dem Verkäufer erfolgt.

9 Umsatzsteuerlich könne eine (sonstige) Leistung nicht nur in einem Tun, sondern auch in einem Unterlassen bestehen. Anders als von der Revisionswerberin dargestellt, habe der Verkäufer daher durch den Verzicht auf die Beantragung einer Neuzulassung sehr wohl eine Leistung (durch Unterlassen) erbracht und diese finanziell abgegolten bekommen. Diese Leistung (Unterlassen der Beantragung einer Zulassung für ein anderes Motorboot) stelle eine sonstige Leistung iSd § 3a UStG 1994 dar, für die auch eine Gegenleistung gezahlt worden sei. Ein besonderer Liebhaberpreis, wie etwa bei Sammlerstücken, liege bei den revisionsgegenständlichen Bootsverkäufen nämlich nicht vor.

10 Die "Wörtherseelizenz" bilde auch keine unselbständige Nebenleistung zum Bootsverkauf: Um ein Motorboot optimal nutzen zu können, sei es nämlich nicht zwingend erforderlich, mit diesem gerade auf dem Wörthersee zu fahren. Umgekehrt sei es aufgrund der beschränkten Anzahl von Zulassungen für die Nutzung von Motorbooten auf dem Wörthersee evident, dass die Zulassung einen eigenen wirtschaftlichen Zweck erfülle. Die Möglichkeit, eine Lizenz für das Befahren des Wörthersees zugeteilt zu bekommen, sei beim Kauf eines gebrauchten Bootes zudem weder nebensächlich noch komme sie im Gefolge der Veräußerung eines Motorbootes üblicherweise vor.

11 Ein untrennbares Leistungsbündel liege im Revisionsfall auch nicht vor. Wie die Revisionswerberin selbst ausführe und sich aus den Unterlagen ergebe, mache es für den Käufer einen Unterschied, um welches Boot es sich handle. So führe die Revisionswerberin selbst an, dass beispielsweise Boote der Marke "Riva" gerade eine Renaissance erlebten und auch bzw. besonders im gebrauchten Zustand von hohem Wert seien. Umgekehrt sei es auch so, dass "uralte" Boote nur mit dem Ziel gekauft würden, die mit den Booten verbundene Lizenz auf neue Boote zu übertragen. Daraus ergebe sich, dass das Boot und die Lizenz zwar miteinander verbunden seien, diese Verbindung aber objektiv nicht so gestaltet sei, dass sich der Leistungscharakter durch die Verbindung derart verändere, dass die Leistungen eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten.

12 Eine selbständige Hauptleistung liege auch vor, weil der Zweck der "Überlassung der Lizenz" wesentlich über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgehe. Die Zulassung diene vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Wörthersees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diene auch der Befahrung des Wörthersees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später jederzeit übertragen werden könne. Die Zulassung habe daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (Hinweis auf EuGH 22.10.1998, C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Rn. 24; sowie 22.1.2015, C- 55/14, wo jeweils der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle spiele), der unvergleichlich längeren Lebensdauer, sondern auch wegen der unvergleichlich größeren Knappheit für den durchschnittlichen Käufer eine wirtschaftliche Bedeutung, die die

Bedeutung des erworbenen Motorbootes wesentlich übersteige (Hinweis auf VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger von geringerer Bedeutung gewesen seien).

13 Die Differenzbesteuerung des § 24 UStG 1994 sei auf Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 von beweglichen körperlichen Gegenständen anzuwenden. Es sei nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines gebrauchten Motorbootes in Anspruch genommen werden dürfe, auf eine damit im Zusammenhang stehende Nichtausübung eines Rechtes (Neubeantragung einer Lizenz) auszudehnen, wenn dieses Recht jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden dürfe. Zudem habe bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes (Hinweis auf VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161, sowie 23.5.2013, 2010/15/0165). Auch wenn die Praxis des "Handels mit Wörthersee-Lizenzen" gesetzwidrig gewesen sei, sei es nicht Sache des Umsatzsteuerrechts, gesetzwidrige Umsätze zu begünstigen. Der Verkauf eines gebrauchten Motorbootes, der mit der Zusicherung der Nicht-Beantragung einer neuen Zulassung für das Fahren auf dem Wörthersee verbunden sei, stelle keine einheitliche, untrennbare Leistung dar, sondern bilde zwei selbständige Hauptleistungen. Die Differenzbesteuerung könne nur auf die Veräußerung des gebrauchten Motorbootes und nicht auf die Unterlassung der Beantragung einer Neuzulassung angewendet werden.

14 Die Revision ließ das BFG zu, weil "zur umsatzsteuerlichen Qualifikation der hier strittigen Leistung" höchstgerichtliche Rechtsprechung fehle.

15 Das mitbeteiligte Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 18 § 24 Abs. 1 UStG 1994 unterwirft der Differenzbesteuerung die Lieferung von beweglichen körperlichen Gegenständen nur dann, wenn es zu einer Lieferung dieser Gegenstände an den Unternehmer gekommen ist und für diese Lieferung keine Umsatzsteuer geschuldet wurde oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde, somit kein Vorsteuerabzug möglich war.

19 Voraussetzung der Differenzbesteuerung ist somit u.a. die Lieferung von "beweglichen körperlichen Gegenständen".

20 Im Revisionsfall ist strittig, ob den revisionsgegenständlichen Veräußerungen gebrauchter "Wörthersee-Boote" eine einheitliche (differenzbesteuerungsfähige) Lieferung oder zwei selbständige Hauptleistungen zu Grunde lagen.

21 Während die Revisionswerberin von einer einheitlichen Lieferung gebrauchter Motorboote mit der Wörthersee-Nutzungsmöglichkeit als fester besonderen Eigenschaft derselben ausgeht, sehen BFG und Finanzamt neben der Lieferung gebrauchter Motorboote eine eigenständige sonstige Leistung, die vor dem Hintergrund eines erschöpften Kontingents an Zulassungen auf dem Wörthersee im Unterlassen der Beantragung einer (Wieder)Zulassung für ein anderes Motorboot durch den Verkäufer nach Rückgabe der bisherigen Zulassung und damit der Ermöglichung der unmittelbar daran anschließenden Erlangung einer solchen Zulassung durch den Käufer liegt.

22 Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, mwN).

23 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Einheit liegt vor, wenn die Leistungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (vgl. EuGH 27.10.2005, C- 41/04, Lebob Verzekeringen BV, OV Bank NV, Rn. 19 bis 21; 19. 7.2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn. 21).

24 Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel

darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. nochmals VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, mwN).

25 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts lag der Verkaufspreis der "Wörthersee-Boote" um 200.000 bis 270.000 EUR über dem Verkehrswert vergleichbarer Boote, die nicht zur Benutzung am Wörthersee zugelassen waren. Dass dieser höhere Verkaufspreis nur durch die gleichzeitige Ermöglichung der Erlangung einer Zulassung durch den Veräußerer für den Erwerber erklärbar ist, stellt auch die Revisionswerberin nicht in Frage, wobei sich das Gesamtentgelt nach den Feststellungen des BFG zwanglos auf den Verkehrswert des gebrauchten Bootes und den Marktwert einer Wörthersee-Zulassung aufteilen lässt.

26 Dabei hat die Revisionswerberin den hohen Verkaufspreis selbst damit erklärt, dass der Erwerb eines zugelassenen Wörthersee-Motorbootes "für den Erwerber insofern attraktiv" sei, als "sein Antrag als neuer Verfügungsberechtigter über ein zuvor bereits zugelassenes Boot entsprechend gelebter Verwaltungspraxis unmittelbar nach Löschung der alten Zulassung erfolgte". Sein Erwerb habe der "Entfernung" der vorherigen Zulassung aus dem gesetzlichen Kontingent gedient, "was ihm als neuem Verfügungsberechtigten des Bootes zugleich die Möglichkeit eröffnete, einen eigenen Antrag in der ‚juristischen Folgesekunde‘ zu platzieren und daher gute Aussichten auf eine Zulassung zu erlangen". Diese Position komme ihm aber "nur kraft Erlangung der Verfügungsmacht am individuellen Boot mit dessen besonderer und nicht abstrahierbarer Eigenschaft der vorherigen Zulassung innerhalb des gesetzlichen Kontingents zu."

27 Bei dieser unstrittigen Sachlage ist es aber nicht als rechtswidrig einzustufen, wenn das BFG im Revisionsfall von zwei getrennten selbständigen Hauptleistungen ausgeht. Wie das BFG richtig ausgeführt hat, kann einerseits das erworbene Boot auch auf anderen Wasserflächen als am Wörthersee gefahren werden und konnte andererseits die erlangte Wörthersee-Zulassung nach der Verwaltungspraxis in der Folge weiter auf ein anderes Boot des Erwerbers übertragen werden. Bootslieferung und Seezulassung sind daher auch nicht untrennbar miteinander verknüpft gewesen und haben insofern für die Kunden eigenständige Bedeutung gehabt.

28 Ist aber von zwei getrennten Hauptleistungen auszugehen, bleibt auch für eine Anwendung der Differenzbesteuerung auf den Gesamtpreis kein Raum.

29 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

30 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Wien, am 3. April 2019

### **Gerichtsentcheidung**

EuGH 62004CJ0041 Levob Verzekeringen und OV Bank VORAB

EuGH 62011CJ0044 Deutsche Bank VORAB

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150043.J00

### **Im RIS seit**

12.07.2019

### **Zuletzt aktualisiert am**

12.07.2019

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)