

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. dk **azdk** über die Beschwerde der **Bf Products Handels GmbH**, vertreten durch Herrn Mag. Wolfgang **StB**, Wirtschaftsprüfer, vom 27.3.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes **Stadt** betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007-2010, gegen die Bescheide desselben Finanzamtes betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer 09/2011, 12/2011, 1/2012 und 10/2012 sowie gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2008

zu Recht erkannt:

- 1.) Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007-2010 wird abgewiesen.
- 2.) Der Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 9/2011 wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

**141.898,65 € Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen**

-13.000 € innergemeinschaftliche Lieferungen

**128.898,65 steuerpflichtiger Umsatz 20%**

25.779,73 € USt 20%

397,05 € Steuerschuld gem. § 19 UStG

1.440 € Erwerbsteuer

-14.955,47 € Vorsteuer

-1.440 € Vorsteuer betreffend innergemeinschaftlichen Erwerb

-397,05 € Vorsteuer betreffend Steuerschuld gem. § 19 UStG 1994

**10.824,26 € Zahllast 9/2011**

3.) Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2011 und gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1/2012 wird abgewiesen.

4.) Der Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 10/2012 wird geändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

217.751,36 € Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen

-141,60 € innergemeinschaftliche Lieferungen

**217.609,76 € Umsatz 20%**

43.521,95 € USt 20%

+202,82 € Steuerschuld gem. § 19

+1103,36 € Erwerbsteuer 20%

-22.469,32 € Vorsteuer

-142,08 € entrichtete EUSt

-1103,36 € Vorsteuer aus innergemeinschaftlichem Erwerb

-202,82 € Vorsteuer i V m der Steuerschuld gemäß § 19 UStG 1994

**20.910,55 € Zahllast betreffend Umsatzsteuer 10/2012**

5.) Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 wird abgewiesen.

6.) Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Körperschaftsteuer betragen:

**-295.183,4 € Gesamtbetrag** der Einkünfte

0 Einkommen

1.750 € Körperschaftsteuer

-5,77 € einbehaltene Steuerbeträge

1.744,23 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2008

7.) Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2009 wird abgeändert . Die

Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Körperschaftsteuer betragen:

**-269.253,48 € Gesamtbetrag** der Einkünfte

0 Einkommen

1.750 € Körperschaftsteuer

-12,3 € einbehaltene Steuerbeträge

1.737,70 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2009

8.) Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2010 wird abgeändert . Die

Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Körperschaftsteuer betragen:

**-528.650,66 € Gesamtbetrag** der Einkünfte

0 Einkommen

1.750 € Körperschaftsteuer

-8 € einbehaltene Steuerbeträge

1.742 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2009

9.) Der Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vom 28.2.2013 betreffend den Zeitraum 2008 wird gem. § 279 Abs 1 BAO aufgehoben.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

## **Entscheidungsgründe**

### **Ablauf des Verfahrens:**

Strittig ist , ob der Verkauf von Booten samt Seeseelizenz (= Seeseezulassung = Seezulassung = Seelizenz = Recht, mit dem verkauften Boot diesen See befahren zu dürfen) zur Gänze der Differenzbesteuerung unterliegt. Das Finanzamt besteuerte die

Übertragung der Seezulassungen nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 mit jeweils 20% USt.

**Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 3.12.2012:**

Die Rechtsansicht des Finanzamtes führe dazu, dass sich in den Jahren 2007-2012 ein zusätzlicher Verlust von 1.467.770,82 € ergeben würde. Der Betrieb wäre dadurch gezwungen, Insolvenz anzumelden.

Um am See ein Motorboot betreiben zu dürfen, müsse man eine See-Zulassung besitzen. Derzeit betrage der Preis für ein Motorboot inklusive Zulassung ca 300.000 €. Die Boote könnten nur samt Zulassung verkauft werden.

**TZ 2 BP-Bericht vom 26.2.2013**

Der Verkaufserlös von Booten, die zusammen mit einer Seelizenz verkauft worden seien, sei bisher zur Gänze der Differenzbesteuerung unterworfen worden. Es liege aber keine einheitliche Leistung vor, es liege vielmehr eine Lieferung eines Bootes und die Übertragung einer Lizenz vor.

Die Lizenz werde mit dem Boot übertragen.

Eine unselbstständige Nebenleistung einer Hauptleistung liege vor, wenn -die Leistung keinen anderen Zweck habe, als eine weitere Leistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (unionsrechtliches Kriterium).

Diese Voraussetzung liege nicht vor: Mit dem Erwerb der Lizenz werde die Basis dafür geschaffen, auch mit einem anderen Boot den See befahren zu dürfen.

Beim Verkauf der Seelizenz liege auf Grund des Wertverhältnisses eine weitere Hauptleistung von erheblicher Bedeutung vor. Diese Hauptleistung sei als sonstige Leistung jedoch der Differenzbesteuerung nicht zugänglich.

Auf das zivilrechtliche Verfahren zwischen der Bf und ihrem ehemaligen Steuerberater werde hingewiesen.

Das Finanzamt ändere die Bemessungsgrundlagen der Jahre 2007-2012 wie folgt:

1.893.333,33 € 2007

1.687.916,67 € 2008

1.187.500 € 2009

1.388.854,09 € 2010

1.031.666,67 € 2011

220.833,33 € 2012

**Beilage zum BP-Bericht Niederschrift (NS) Schlussbesprechung Aufstellung 2007-2012 „Erlöse Differenzbest-Seesee zulassungen“:**

Die mit den Seezulassungen verkauften Boote seien **vielfach** unmittelbar nach dem Erwerb von der Beschwerdeführerin (Bf) zurückgenommen und darüber eine Gutschrift ausgestellt worden.

Die durch die Bf noch unversteuerten Bemessungsgrundlagen dieser verkauften SEE-Zulassungen betrügen

2.272.000 € brutto 20% 2007

2.025.000€ brutto 20 % 2008

1.425.000 € brutto 20 % 2009

1.666.624,91€ brutto 20% 2010

1.238.000€ brutto 20% 2011

265.000 € brutto 20% 2012

**Berufung** 27.3.13 , bekämpft wurde Tz 2 des BP-Berichtes:

**Ad Bootsverkäufe:**

Auf Grund dieser Ansicht des FA wäre jedes einzelne Geschäft im Bereich der Bootsverkäufe mit exorbitanten Verlusten verbunden.

Um am See ein Motorboot betreiben zu können, sei es unumgänglich, eine See-Zulassung zu besitzen. Diese Zulassung werde in Form einer amtlichen Nummerntafel vom Amt der **bundesländischer** Landesregierung vergeben. Durch die Beschränkung der See- Zulassung auf rund 350 Boote gebe das Amt der Landesregierung keine neuen Zulassungen mehr aus. Durch diese Beschränkung sei auch der Preis für derartige Zulassungen stark angestiegen. Für ein Boot m Zulassung müsse man heute rund 300.000 € zahlen.

Es werde keine Zulassung ohne Boot und kein Boot ohne Zulassung erworben, da diese einzeln nicht brauchbar seien, außer der Bootsinhaber habe schon eine Lizenz und wechsle nur mehr das Motorboot .

Beim Kauf eines Motorbootes inkl. See- Zulassung gehe es dem Käufer nur darum, ein Motorboot am See betreiben zu dürfen.

Eine Ummeldung der Seezulassungen auf einen neuen Besitzer sei nur möglich, wenn das gekaufte Motorboot mit der vorhandenen Zulassung umgemeldet werde (S.4). Es wäre widersinnig, das Boot von der Zulassung zu trennen, da diese sonst verfallen würde (S. 4 Berufung, vgl. § 106 Schifffahrtsgesetz). Der Verkauf von Boot und Zulassung sei eine einheitliche Lieferung. Das Motorboot an diesem See und die Seezulassung seien unumgänglich eine Einheit, da Boote am See nur mit Zulassung bewegt werden dürften.

Das Verhältnis des Wertes der Leistungen sei nicht ausschlaggebend (VwGH 5.4.1984,83/15/0045).

Eine einheitliche Leistung läge vor,

wenn durch Zusammenwirken mehrerer gleichwertiger, ansonsten selbstständiger Teilleistungen ein angestrebter wirtschaftlicher Erfolg verwirklicht werden könne;

wenn die einzelnen Leistungen technisch und wirtschaftlich derart aufeinander abgestimmt werden, dass ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit entstehe (Motorboot, das an diesem See bewegt werden dürfe);

wenn die einzelnen Leistungen so eng miteinander verbunden seien, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10.2005, C-41/04 Levob).

**Das Finanzamt brachte im Vorlagebericht vom 24.5.13 vor:**

Die Lizenzverkäufe seien selbstständige Leistungen.

**In der mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor**, es liege eine Einheit von Motorboot und Zulassung vor {S. 2 der Niederschrift (NS) mündliche Verhandlung}.

Der Bootseigentümer könne die Zulassung nicht verkaufen, er könne nur das Motorboot samt Zulassung verkaufen. Die Zulassung sei Teil der Eigenschaft der Sache (S. 2 NS mündliche Verhandlung).

Wenn der Käufer im Besitz eines alten und eines neuen Bootes sei, könne er die Zulassung vom alten auf das neue Boot übertragen (NS S. 3 und 4).

Die Bf sei keine Lizenzhändlerin, sie sei Bootshändlerin (NS S. 4).

Der steuerliche Vertreter legte eine Kopie der V LGBI für Bundesland **GZ**, ein Rechtsgutachten und einen Schriftsatz vom 2.3.2016 in einer vergleichbaren Angelegenheit vor.

Der Geschäftsführer der Bf (GF) erläuterte auf Befragen den Ablauf einiger Geschäftsfälle (NS. S. 5-7).

Die Amtsvertreterin betonte, bei einer einheitlichen Leistung käme es darauf an, den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung zu bestimmen. Eine einheitliche Leistung läge nicht vor. Es könne nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der Lizenz keinen anderen Zweck gehabt habe, als die Lieferung zu ermöglichen. Der Wert der Boote sei idR unverhältnismäßig geringer als der Wert der Zulassung.

Der Betriebsprüfer erläuterte insbesondere ebenso den Ablauf einiger Geschäftsfälle und legte in diesem Zusammenhang Rechnungskopien vor (NS S. 6, 7).

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Feststellungen**

Die Bf hat 2007-2012 gebrauchte Motorboote mit See-Zulassung (i.e. Recht, mit diesem Boot diesen See befahren zu dürfen) an Interessenten verkauft. Strittig ist, ob für diese Verkäufe einschließlich der Übertragung der Zulassung die Differenzbesteuerung (§ 24 UStG) anwendbar ist .

Ein privates Motorboot mit See-Zulassung wurde nach der damaligen **bundesländischer** Verwaltungspraxis (i.e. Praxis des Landeshauptmannes als Zulassungsbehörde, vgl. OGH

31.3.2009, GZ) und den üblichen Gepflogenheiten des Marktes jedenfalls im Zeitraum 2007- 2.10.2016 nur mit der Zulassung verkauft, es sei denn, die Zulassung wurde vor dem Verkauf auf ein anderes Boot übertragen. Die Zulassung konnte nach der damaligen Verwaltungspraxis und Rechtslage (vgl. § 102 Abs 1 Schifffahrtsgesetz) grundsätzlich nur mit dem Boot, für das sie bestimmt war, verkauft werden ( Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV/**GZ**, Punkte A und B; Schreiben des Landes **Bundesland** vom 27.10.2015, GZ zu Punkt A und Punkt B; Vorbringen des Geschäftsführers der Bf und der steuerlichen Vertreter lt. Niederschrift mündliche Verhandlung S. 2,3,4,5,7; Berufungsvorbringen, BP-Bericht, nicht strittig).

Die Verwaltungspraxis wurde jedenfalls im Streitzeitraum und darüber hinaus bis 2.10.2016 wie folgt gehandhabt: Durch den der Zulassungsbehörde vorgelegten Kaufvertrag über ein Motorboot samt Zulassung verlor der bisherige Verfügungsberechtigte die Verfügungsberechtigung über das Fahrzeug samt Zulassung (§ 106 Schifffahrtsgesetz). Der Käufer des Motorbootes samt Zulassung erreichte auf seinen Antrag hin, dass das von ihm erworbene Fahrzeug auf ihn zugelassen wurde, dh er erhielt die See-Zulassung für das von ihm erworbene Fahrzeug, wenn es fahrtauglich (vgl. § 102 Abs 2 und § 107 Schifffahrtsgesetz) war (Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV/**GZ**, Punkte A und B; Schreiben des Landes Bundesland vom 27.10.2015, **GZ** zu Punkt A und Punkt B; Vorbringen des Geschäftsführers (GF) der Bf und der steuerlichen Vertreter lt. Niederschrift mündliche Verhandlung S. 2,3,4,5,7; Berufungsvorbringen, BP-Bericht, nicht strittig). Der Erwerber erhielt mit der Zulassung auch ein amtliches Kennzeichen (vgl. § 104 Abs 1 Schifffahrtsgesetz), das in der Praxis ident mit dem Kennzeichen des Rechtsvorgängers war.

Wenn der neue Verfügungsberechtigte ein neues Motorboot kaufte und die Zulassung, die am alten Boot haftete, auf das neue Boot übertragen haben wollte, meldete er das alte Fahrzeug bei der Zulassungsbehörde ab und beantragte die Zulassung des neuen, vom Händler erworbenen Fahrzeuges. Die Zulassung wurde in allen Fällen gem. § 102 Abs 1-2 Schifffahrtsgesetz erteilt, wenn die Verfügungsberechtigung für das neue Boot und die Fahrtauglichkeit des neuen Bootes gegeben waren (Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV GZ, Punkt D.1; Schreiben des Landes vom 27.10.2015, zu Punkt D.1 und Punkt A).

Im Wege eines Verlassenschaftsverfahrens ging die Seezulassung in Bezug auf ein Motorboot vom Erblasser auf den Erben über, dh nach der Verwaltungspraxis wurde dem Erben nach der Einantwortung die Zulassung in Bezug auf das Boot erteilt ( Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV GZ, Punkt B.3; Schreiben des Landes vom 27.10.2015 zu Punkt B, insbesondere B.3; Gutachten **Rechtsgutachter** vom 24.1.2016, S. 12; Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 2.3.2016, S. 6).

Jede Zulassung für ein privates Motorboot wurde gem. § 102 Abs 3 Schifffahrtsgesetz auf mehrere Jahre befristet erteilt (im Falle einer Erstzulassung 10 Jahre, bei anderen Zulassungen gab es de facto kürzere Fristen). Diese Fristen waren grundsätzlich unbegrenzt verlängerbar. Allerdings musste der Zulassungsinhaber vor Ablauf der Zulassung eine schiffahrtstechnische Untersuchung beantragen. Diese Untersuchung

musste die Fahrtauglichkeit (vgl. § 107 Schifffahrtsgesetz) des Bootes ergeben. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wurde die Zulassung verlängert. Wurde ein Boot zerstört oder war es aus anderen Gründen nicht mehr fahrtauglich , weil die regelmäßig zu beantragende schifffahrtstechnische Untersuchung die mangelnde Fahrtauglichkeit ergab, so wurde die Zulassungsurkunde wegen mangelnder Fahrtauglichkeit eingezogen. Der Verfügungsberechtigte wurde durch die Zulassungsbehörde aufgefordert, binnen eines Monats eine Zulassung für ein neues Boot zu beantragen. Der Verfügungsberechtigte erhielt in allen Fällen die Zulassung für das neue Boot , wenn er die Verfügungsberechtigung und die Fahrtauglichkeit nachweisen konnte. Diese Nachweise wurden immer erbracht (Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV GZ, Punkt D.2-6; Schreiben des Landes vom 27.10.2015, zu Punkt D.2-6).

Die See-Zulassung erlosch im Streitzeitraum de jure durch den Ablauf der Zeit, für die sie erteilt wurde , durch Zurücklegung, durch Verlust der Verfügungsberechtigung (z.B. Verkauf des Motorbootes ohne Zulassung); bei rechtskräftiger Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens im Falle des Todes des Verfügungsberechtigten; durch Erlöschen der Rechtspersönlichkeit des Verfügungsberechtigten. Die Zulassung war durch die Zulassungsbehörde zu widerrufen bei dauernder Fahruntauglichkeit des Bootes (§ 106 Schifffahrtsgesetz).

Der absichtliche Verzicht auf eine See-Zulassung hat sich nie ereignet (Schreiben der Steuerberatungs GmbH vom 2. 3. 2016, S. 4). Grund dafür war der hohe Verkehrswert (vgl. OGH vom 31.3.2009, GZ: bis zu 300.000 €) dieser Zulassung.

De facto gingen in den Jahren 2007-2012 und weiter bis 2.10.2016 See-Zulassungen von den bisherigen Berechtigten auf andere wie folgt über:

Übertragung im Zusammenhang mit einem Verkauf des Bootes und der damit verbundenen Zulassung oder im Zusammenhang mit einer Erbschaft (Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV GZ, Punkt B.4; Schreiben des Landes vom 27.10.2015, zu Punkt B.4).

Dass etwa ein Zulassungsinhaber seine befristete Zulassung einfach verfallen ließ (vgl. § 106 Schifffahrtsgesetz), ist wegen des beträchtlichen Verkehrswertes der See-Zulassungen im Streitzeitraum und weiter bis 2.10.2016 nur ein einziges Mal mit beträchtlicher Beteiligung eines Nutznießers aus einem Versehen des Zulassungsinhabers (vgl. OGH vom **31.3.2009**, **GZ**) vorgekommen.

Die damalige (jedenfalls 2007-2.10.2016) gesetzeskonforme (§ 102 Abs 1 Schifffahrtsgesetz; OGH vom 31.3.2009 GZ) Verwaltungspraxis , derzufolge eine See-Zulassung nur mit dem Boot verkauft werden durfte, auf das sich die Zulassung bezog, konnte wie folgt umgangen werden:

(1) Verkauf eines alten Bootes mit Zulassung an einen Erwerber, der sich nur für die Zulassung, nicht aber für das alte Boot interessierte, weil der Erwerber schon ein geeignetes , neueres oder besseres Boot sein eigen nannte.

(2) Der Erwerber weist gegenüber der Zulassungsbehörde nach:

- Erwerb des alten Bootes samt Zulassung durch Vorlage des Kaufvertrages : Dadurch erlosch die Zulassung des Verkäufers (§ 106 Schifffahrtsgesetz);
- Erwerb des neueren Bootes durch Vorlage des zweiten Kaufvertrages;
- Fahrtauglichkeit des neueren Bootes

**(3)** Der Erwerber beantragt die See-Zulassung des neueren oder besseren Bootes , das er erworben hat, auf seinen Namen. Diesem Antrag auf Zulassung des neueren oder besseren Bootes zu Gunsten des Erwerbers wurde von Seiten der Zulassungsbehörde entsprochen, wenn der Erwerber den Kaufvertrag für das neuere, bessere Boot vorlegte und den Nachweis erbrachte, dass das bessere Boot fahrtauglich war (§ 102 Abs 1 und 2 Schifffahrtsgesetz; Schreiben des Landes vom 27.10.2015, zu Punkt A 2 und D.1.)

**(4)** Der Erwerber verkauft das alte Boot , das ihn nie interessiert hat, ohne Zulassung einem anderen Interessenten oder gar seinem ursprünglichen Verkäufer zurück.

Diese Strategie hat in der geschäftlichen Praxis der Bf dermaßen problemlos funktioniert, dass der Kauf des für den Erwerber uninteressanten, alten Bootes samt Zulassung durch den Erwerber und der Verkauf des für den Erwerber uninteressanten, alten Bootes ohne Zulassung durch den Erwerber an die Bf ebenso wie die erfolgreiche Anmeldung des neuen Bootes durch den Erwerber gegenüber der Zulassungsbehörde oft am selben Tag oder innerhalb von zwei Tagen erfolgt sind (So geschah dies in den Fällen

**KFAG** AG 10.4.2007; **Kaufberger** 2.7.2007; **Kaufkönig** 24.7.2007; **Kaufheim** 6.9.2007; **Kaufheim** 18.4.2008; KFAG AG 22.4.2008; **Kaufberger** 27.5.2008; **Kaufenberger** 4.9.2008; **Kauff** 26.3.2009; Dr. **Kauffer** 14.7.2009; Mag. **Kaufferer** 20.7.2009; Mag. **Kauffenberger** 27.7.2009; Kauffenberger 12.3.2010; DDr **Kaufferer** 20.4.2010; Dr. **Kaufenbichler** 28.5.2010; Ralph **Gernkauf** 16.6.2010; **Kaufberg** 27.7.2010; **Kaufberger** 21.10.2010; .Dr. **Kaufhofer** 7.2.2011; Dr. **Kaufhöffer** 29.3.2011; **Kauffenberg** 2.5.2011-siehe unten). In all diesen Fällen hat die Bf ein älteres Boot samt Zulassung verkauft und noch am selben Tag oder einen Tag später das ältere Boot ohne Zulassung vom Erwerber zurückgekauft (in einem Fall unterfertigte der GF der Bf den Rückkauf im Namen eines Bekannten), weil der Erwerber nur die Zulassung haben wollte, die er auf sein neueres Boot übertragen ließ.

Dieser De-Facto-Verkauf von Seezulassungen, wie er im Streitzeitraum durch die Bf praktiziert worden ist, mag nicht gesetzeskonform gewesen sein (vgl. § 102 Schifffahrtsgesetz; vgl. OGH vom 31.3.2009, GZ). Er war jedoch wirtschaftliche Realität. Insoweit geht die Ansicht im Rechtsgutachten vom 24. 1. 2016 (S. 13,14), und im Vorbringen des steuerlichen Vertreters vom 2.3.2016, S. 5,8 eine gesonderte selbstständige Hauptleistung, die in der Übertragung der Zulassung bestünde, sei rechtlich nicht möglich gewesen, an den Fakten vorbei.

Zur Ansicht des steuerlichen Vertreters, es sei seit Jahrzehnten nicht vorgekommen, dass ein Bootserwerber auf die Idee gekommen wäre, ausschließlich eine Bootszulassung zu erwerben (Schreiben der **Steuerberatungs** GmbH vom 2. 3. 2016): Genau das hat die Bf mit ihren Käufern im Streitzeitraum oft praktiziert: Verkauf eines Bootes mit Zulassung,

sofortiger Rückkauf des Bootes ohne Zulassung, weil der Erwerber schon ein anderes Motorboot hatte, auf das er die Zulassung übertragen ließ. In solchen Fällen wurde bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die Zulassung ohne Boot entgeltlich übertragen (vgl. BFH vom 3.6.2009, XI R 34/08).

Es ist daher als Zwischenergebnis festzuhalten: Die Bf hat im Streitzeitraum sowohl gebrauchte Motorboote mit See-Zulassung, als auch nur Seezulassungen ohne Motorboot, als auch nur Motorboote ohne Zulassung gegen Entgelt übertragen (vgl. VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

Seit 3.10.2016 ist es nach der neuen **bundesländerischer** Verwaltungspraxis nicht mehr möglich, ein Boot mit Zulassung zu verkaufen. Man kann seit damals nur das Boot mit Zulassung an die nächsten Angehörigen vererben (Vorbringen des Geschäftsführers der Bf und der steuerlichen Vertreter lt. Niederschrift mündliche Verhandlung S. 2,3,4,5,7; vgl. V LGBI GZ, § 11). Wer seit 3.10.2016 eine neue See-Zulassung für den Betrieb eines privaten Motorbootes erlangen will, kann sich in eine Warteliste eintragen lassen. Die Reihung auf dieser Warteliste erfolgt nach den Grundsätzen der Transparenz und Chancengleichheit (V LGBI GZ, § 11).

Die im Nahbereich dieses Sees tätigen Bootshändler erfuhren etwa 9 Monate vor dem 3.10.2016 von der geplanten Änderung der Verordnung und Verwaltungspraxis (Geschäftsführer lt. Niederschrift mündliche Verhandlung, S. 7).

Allerdings konnte der Käufer der Zulassung und des Bootes (diese Käufe waren de facto bis 2.10.2016 möglich) die Zulassung vom alten, erworbenen Boot jederzeit auf ein anderes Boot, das sich in seinem Eigentum befand, übertragen. An dieser Möglichkeit hat sich bis heute nichts geändert (Berufungsvorbringen, BP-Bericht, nicht strittig; Vorbringen des Geschäftsführers der Bf und der steuerlichen Vertreter lt. Niederschrift mündliche Verhandlung S. 2,3,4,5,7; Schreiben des BFG vom 26.8.2015, RV/GZ, Punkt D.1; Schreiben des Bundesland vom 27.10.2015, GZ zu Punkten D.1 und A).

Ursprünglich wurden See-Zulassungen für private Motorboote in unbegrenzter Anzahl an Eigentümer von Motorbooten ausgestellt. Damals kostete eine Zulassung eine Gebühr von ca 90 €, die an die Zulassungsbehörde zu bezahlen war. Schließlich begrenzte die Zulassungsbehörde die Anzahl der See-Zulassungen für private Motorboote auf 338 (ab 2002), später (ab 24. Mai 2012) auf 335. Diese Begrenzung galt im gesamten Streitzeitraum bereits (Aussage des Geschäftsführers lt NS mündliche Verhandlung, S. 4; vgl. §§ 17 und 37 Schifffahrtsgesetz; vgl. V LGBI für **Bundesland** GZ, § 3 Abs 3; vgl. V LGBI für Bundesland GZ, § 2 Abs 5; vgl. V LGBI 50/2012, § 2 Abs 5).

Im gesamten Streitzeitraum zahlten die Käufer der Bf im ursächlichen Zusammenhang mit der Knappheit der Seezulassungen (es gab nur 338-335 Zulassungen) für ein neuwertiges Motorboot ohne Zulassung bis zu (vgl AR vom 29.2.2011 Bf-Kaufinger) 102.500 € (meist zahlten die Käufer der Bf viel weniger, weil sie meist gebrauchte Boote kauften), während sie für ein neuwertiges Motorboot mit See-Zulassung bis zu 380.000 € bezahlten (Beilagen BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; Berufungsvorbringen).

Der Verkehrswert einer Motorbootlizenz lag im Streitzeitraum bei ca. 200.000-300.000 € (Beilagen BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“ mit der Darstellung der unversteuerten Kaufpreisanteile für Zulassungen und Boote im Zeitraum 2007-2012, vgl. OGH vom 31.3.2009 GZ mit dem Hinweis, dass für eine See-Zulassung bis zu 300.000 € bezahlt worden seien). Der Verkehrswert eines Bootes mit See-Zulassung betrug daher jedenfalls auch vom Standpunkt des durchschnittlichen Käufers bei den Geschäften der Bf ein Vielfaches des Verkehrswertes eines gleichartigen Motorbootes ohne See-Zulassung. Der Wert der Zulassung muss daher im Streitzeitraum bei den Geschäften der Bf auch vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers unvergleichlich höher gewesen sein als der Verkehrswert des zeitgleich erworbenen Bootes (vgl. EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin). Daraus folgt: Für den durchschnittlichen Käufer muss in Bezug auf die Geschäfte der Bf die Seezulassung wichtiger gewesen sein als das Boot, das mit der Zulassung erworben worden ist (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165). Dies spricht dafür, die Überlassung der Seezulassung als wirtschaftlich überwiegende Leistung und gerade wegen der leichten Trennbarkeit vom Boot, für welches die Zulassung eingeräumt worden ist, als selbstständige Hauptleistung im Rahmen dieser Kaufverträge anzusehen.

### **Zu den einzelnen, strittigen Geschäften der Bf:**

#### **2007:**

**Mit AR vom 15.2.2007** verkaufte die Bf dem Alexander **Kaufenberg** ein Motorboot Rio Espera Bj **1972** mit See-Zulassung 234 um insgesamt 240.000 € (unversteuerter Wert der Zulassung 200.000 €, unversteuerter Wert des Bootes 30.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 230.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht, siehe Bootsliste 2007, Ifd Nr. 65/5 aus 2006 mit Hinweis auf Einkauf vom 6.6.2006). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan **Kaufberger** vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung an Alexander **Kaufenberg** das Boot ohne Zulassung zurückgekauft hat.

#### **Daraus folgt:**

Die Bf hat dem Käufer das Boot samt See-Zulassung verkauft, sodass der Käufer das verkaufte Boot am See verwenden konnte.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer. Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) **nur** das Mittel zum Zweck

dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan ; EuGH 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich ; EuGH 15.5.2001, C-34/99 Primback; EuGH vom 21.2.2008, C-425/06 ).

**a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem alten gebrauchten Boot (BJ 1972 ) auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes (2007) damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 1972 ) zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot Rio Espera BJ 1972 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 30.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens 200.000 € verkaufen zu können, da für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in der Größenordnung von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des beträchtlichen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession war jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot übertragen werden, für welches der Käufer verfügberechtigt (§ 2 Z 27; § 102 Abs 1 Schifffahrtsgesetz) war. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den Käufer wesentlich über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte sofort nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf bei wirtschaftlicher Betrachtung auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art

314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Rechtsgutachten Rechtsgutachter (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

#### **f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den **alleinigen Zweck** für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) wesentlich über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist: Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später jederzeit übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung.

#### **g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**Mit AR vom 26.3.2007 verkaufte die Bf an Frau Bettina und an Herrn Johann Kaufferer** ein Motorboot Supra Competition, BJ 1986 mit See-Zulassung 345 um insgesamt 235.000 € (Wert der unversteuerten Überlassung der Zulassung 227.000 €, Wert der unversteuerten Lieferung des Bootes 3.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 230.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht, s. Rechnung des Peter Kheufenhofer an die Bf vom 19.3.07, siehe Bootsliste 2007 lfd Nr. 55 19.3.2007). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an **Stefan Kaufberger** vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung an Herrn und Frau Kaufferer das Boot ohne Zulassung zurückgekauft hat.

Die Bf hat den Käufern das Boot samt See-Zulassung verkauft, sodass die Käufer das verkauft Boot am See verwenden konnten.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an die Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an die Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarben die Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) **nur** das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

#### **b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn die Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollten, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollten als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt

nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für die Käufer unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses gebrauchte Boot (BJ 1986) **zu** einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich der Käufer ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das die Käufer verfügen konnten, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes der Käufer konnten die Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 3000 €, die Zulassung jedoch um mindestens 200.000 € verkaufen zu können, da für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in der Größenordnung von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des beträchtlichen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

### c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, können die Käufer jederzeit (wenn sie hinreichende finanzielle Mittel haben sollten) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch die Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnten die Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. D.h., die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165

zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch die Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 26.3.2007 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot der Käufer (§ 2 Z 27, § 102 Abs 1 Schifffahrtsgesetz) übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an die Käufer ging somit jedenfalls für einen durchschnittlichen Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch die Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für die Empfänger, die Lieferung an sie zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) weit über den Zweck

der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

#### **g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**AR vom 10.4.2007 an die KFAG Invest AG : Die Bf verkaufte am 10.4.2007 der KFAG AG ein Boot Regal 200 Valanty BJ 1992 mit See-Zulassung 456 um 260.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 94/2007 um 7.500 € durch die Bf von der Käuferin zurückgekauft (Rechnung vom 10.4.07 durch die Bf an KFAG AG, Bootsliste 2007 mit der Eintragung vom 10.4.2007). Der KFAG AG kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte sie nicht postwendend das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde nur die See-Zulassung durch die Bf an die Käuferin verkauft, die diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Regal 200 Valanty, BJ 1992 nicht benötigte.**

Hier diente der Verkauf des Bootes Regal 200 Valanty BJ 1992 durch die Bf an die Käuferin nach dem erkennbaren Willen der Vertragspartner nur der zeitgleichen Übertragung der Seelizenz durch die Bf an die Käuferin. Der wirtschaftliche Gehalt der Leistung der Bf an die Käuferin erschöpfte sich in der Überlassung der Seelizenz (vgl. BFH vom 3.6.2009, XI R 34/08 ; vgl. VwGH 18.7.2001, 99/13/0176;).

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an die Käuferin; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf der Käuferin nur die Seezulassung und nichts anderes verkauft. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Besteuerung dieses Vorfalles durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR vom 29.5.2007 an Ulrich Kaufhütter : Die Bf verkaufte am Beginn der Badesaison 2007 am 29.5.2007 diesem Käufer ein Boot Cranci 24 BJ 1997 mit See-Zulassung 567 um 285.000 € (Wert der unversteuerten Überlassung der Zulassung 252.000 €, Wert der unversteuerten Lieferung des Bootes 28.000 € laut Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Der Einkaufspreis hatte 280.000 € betragen. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an (Rechnung vom 29.5.07 durch die Bf an Herrn Kaufhütter, Bootsliste 2007 mit der Eintragung Nr. 109 vom 8.10.2007 und mit der Eintragung Nr. 72 vom 6.5.2007; Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“).**

Das Boot ohne die Seezulassung wurde nach Beendigung der Badesaison 2007 am 8.10.2007 mit Gutschrift Nr. 333/2007 um 28.000 € durch die Bf von Herrn Kaufhütter zurückgekauft (Rechnung vom 29.5.07 durch die Bf an Herrn Kaufhütter, Bootsliste 2007 mit der Eintragung Nr. 109 vom 8.10.2007 und mit der Eintragung Nr. 72 vom 6.5.2007; Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“).

Beim Verkauf des Bootes samt Zulassung am Beginn der Badesaison 2007 am 29.5.07 ging es dem Käufer offensichtlich um den Erwerb eines Bootes samt Berechtigung, damit den See befahren zu dürfen. Dies war jedoch nicht der einzige Zweck dieses Rechtsgeschäfts.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit Boot und Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für die Käuferin unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 1997) zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot Cranci 24, BJ 1997 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 28.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg.

1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 29.5.2007 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den durchschnittlichen Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH

vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht

**AR vom 2.7.2007 an Herrn Gerald Kaufberger : Die Bf verkaufte am 2.7.2007 diesem Käufer ein Boot Petrazzini BJ 1979 mit See-Zulassung 678 um 310.000 €. Die Bf wendete auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 208/2007 um 50.000 € durch die Bf von Herrn Kaufberger zurückgekauft (Rechnung vom 2.7.07 durch die Bf an Herrn Kaufberger, Bootsliste 2007 mit der Eintragung Nr. 115 vom 2.7.2007). Dem Käufer Kaufberger kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht postwendend noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde am 2.7.2007 nur die See-Zulassung durch die Bf an Herrn Kaufberger verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Petrazzini, BJ 1979 nicht benötigte.**

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an Herrn Kaufberger; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Käufer nur die Seezulassung und nichts anderes verkauft. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR vom 24.7.2007 an Herrn Peter Kaufkönig : Die Bf verkaufte am 24.7.2007 diesem Käufer ein Motorboot Supra BJ 1990 mit See-Zulassung 789 um 285.000 €.** Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 239/2007 um 5.000 € durch die Bf von diesem Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 24.7.07 durch die Bf an Herrn Kaufkönig, Bootsliste 2007 mit der Eintragung Nr. 114 vom 24.7.2007). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht postwendend noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde am 24.7.2007 nur die See-Zulassung durch die Bf an diesen Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Supra, BJ 1990 nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an diesen Käufer; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf diesem Käufer am 24.7.2007 nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes verkauft. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**Mit AR vom 10.8.2007 verkaufte die Bf der Bootskäuferin Privatstiftung ein Motorboot Correct Craft Bj 2006 mit See-Zulassung 890 um insgesamt 315.000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Zulassung 265.000 €, unversteuerter Wert des Bootes 35.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“).** Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 300.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung an die Bootskäuferin Privatstiftung das Boot ohne Zulassung von der Bootskäuferin Privatstiftung zurückgekauft hat.

Daraus folgt:

Die Bf hat der Käuferin das Boot samt See-Zulassung verkauft, sodass die Käuferin das verkauft Boot am See verwenden konnte.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an die Käuferin stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an die Käuferin: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb die Käuferin das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

**a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn die Käuferin mit Boot und Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten für die Käuferin noch unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 2006 ) zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich der Käuferin ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht einer durchschnittlichen Käuferin von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot Correct Craft BJ 2006 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das die Käuferin verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes der Käuferin konnte die Käuferin im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 35.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des beträchtlichen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch die Käuferin jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 10.8.2007 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot der Käuferin übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an die Käuferin ging somit jedenfalls für die Käuferin weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch die Käuferin jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Lebensdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit

nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht der durchschnittlichen Käuferin in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger). Diese Voraussetzung liegt hier nicht vor, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später (dh unmittelbar nach der Beendigung des Kaufvorganges) jederzeit übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**AR vom 6.9.2007 an Herrn Herbert Kaufheim : Die Bf verkaufte am 6.9.2007 diesem Käufer** ein Motorboot Boesch Mediteranee BJ 1984 mit See-Zulassung 987 um 275.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 306/2007 um 25.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 06.9.07 durch die Bf an Herrn Kaufheim, Bootsliste 2007 mit der Eintragung Nr. 129 vom 06.9.2007). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht postwendend noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde am 06.09.2007 nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Boesch, BJ 1984 nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Käufer am 06.09.2007 nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**Mit AR vom 12.10.2007 verkaufte die Bf der Bootskäufer GmbH** ein Motorboot Sea Ray Bj 1981 mit See-Zulassung 876 um insgesamt 300.000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Zulassung 298.000 €, unversteuerter Wert des Bootes 2.000 € lt. Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 300.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht; Bootsliste 2007 Nr. 125 , 1.10.2007). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung an die Bootskäufer GmbH das Boot ohne Zulassung von der Bootskäufer GmbH zurückgekauft hat.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an die Käuferin stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an die Käuferin: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb die Käuferin das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn die Käuferin mit Boot und Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem alten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für die Käuferin unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 1981) in absehbarer Zeit nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich der Käuferin ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht einer durchschnittlichen Käuferin von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot SeaRay BJ 1981 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnutzung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das die Käuferin verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes der Käuferin konnte die Käuferin im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 2.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des beträchtlichen Alters des gebrauchten, der normalen Abnutzung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte, als das Boot.

**c.) Knaptheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016

mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch die Käuferin jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 12.10.2007 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot der Käuferin übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an die Käuferin ging somit jedenfalls für die Käuferin weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung

vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger). Diese Voraussetzung liegt hier nicht vor, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist hier selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**2008:**

**Mit AR vom 1.2.2008 verkaufte die Bf dem Herrn Dr. Martin Kauffbichler ein Motorboot Mastercraft X 30 Switch BJ 2007 mit See-Zulassung 765 um insgesamt 380.000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Überlassung der Zulassung 290.000 €, unversteuerter Wert der Lieferung des Bootes 80.000 € lt. Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die**

Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 370.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung an Herrn Dr. Kauffbichler das Boot ohne Zulassung von Herrn Dr. Kauffbichler zurückgekauft hat.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) **nur** das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

#### **b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 2007 laut Bootsliste 2008 ER Ifd Nr. 46 ) zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot Mastercraft X 30 Switch BJ 2007 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnutzung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar

war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 80.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des Umstandes, dass das erworbene Gebrauchboot der normalen Abnutzung unterlag, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) Jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 1.2.2008 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden.

Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde,

wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**Mit AR vom 4.4.2008 verkaufte die Bf dem Herrn Ing Klaus Kauffbichler**  
ein Motorboot Mastercraft 197 BJ 2005 mit See-Zulassung 654 um insgesamt 320.000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Überlassung der Zulassung 290.000 €, unversteuerter Wert der Lieferung des Bootes 20.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 310.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung an Herrn Ing. Kauffbichler das Boot ohne Zulassung von Herrn Ing. Kauffbichler zurückgekauft hat.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) **nur** das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009) (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 2005) zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot Mastercraft 197, BJ 2005 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 20.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des Umstandes, dass das erworbene Gebrauchtbboot der normalen Abnützung unterlag, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung (verglichen mit dem Wert des Bootes) muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die

Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 4.4.2008 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den durchschnittlichen Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See- Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Lebensdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung.

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**AR vom 18.4.2008 an Herrn Frank Kaufheim** : Die Bf verkaufte mit Rechnung vom 18.4.08 Nr. 804011F diesem Käufer ein Motorboot Boesch Marine BJ 1980, Fahrg.Nr. 2573 mit See-Zulassung um 325.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Dasselbe Boot ohne die Seezulassung (Boesch Marine, BJ 1980, Fahrg. Nr. 2573) wurde mit Gutschrift vom 6.3.2008 Nr. 804012F um 15.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Bootsliste 2008 mit der Eintragung Nr. 66 vom 6.3.2008). Dem Käufer kann es bei diesem Kauf mit Rechnung vom 18.4.08 Nr.

804011F nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht mit Gutschrift Nr. 804012F dasselbe Boot der Bf verkauft , wobei diese Gutschrift sodann vom Rechnungsbetrag von 325.000 (Rechnung vom 18.4.2008 Nr. 804011F) abgezogen worden ist. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde mit Rechnung vom 18.4.2008 nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Boesch Marine , BJ 1980 nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an diesen Käufer; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Käufer mit Rechnung vom April 2008 Nr. 804011F nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR vom 22.4.2008 an KFAG Invest AG** : Die Bf verkaufte laut AR vom 22.4.2008, Nr. 804024F dieser Käuferin ein Motorboot Cranchi Turchesse BJ 1996 mit See-Zulassung um 305.500 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde mit Gutschrift vom 21.4.2008 Nr. 804025F um 5.500 € durch die Bf von der Käuferin zurückgekauft ( Bootsliste 2008 mit der Eintragung Nr. 69 vom 21.4.2008). Der Käuferin kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte sie der Bf , von der sie mit Rechnung Nr. 804024F das Boot mit Zulassung erworben hatte, nicht unverzüglich das Boot allein mit Gutschrift 804025F zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde mit Rechnung Nr. 804024 F nur die See-Zulassung durch die Bf an die Käuferin verkauft, die diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Cranchi Turchesse , BJ 1996 nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an die Käuferin ; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf der Käuferin im April 2008 nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR vom 27. 5.2008** : Die Bf verkaufte mit AR vom 27.5.2008 Nr. 805037F dem Stefan Kaufberger ein Boot Boesch BJ 1978 mit See-Zulassung um 303.000 €. Das Boot ohne die Seezulassung wurde mit Gutschrift vom selben Tage Nr. 805038F um 3.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (2 Rechnungen vom 27. 5.2008 durch die Bf an Stefan Kaufberger). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang daher nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde nur die See-Zulassung durch die Bf an diesen Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf

ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot Boesch, BJ 1978 nicht benötigte.

Dieses andere Boot war das Boot Mastercraft X 14, BJ 2008, das die Bf der Kredit Bank Mobilienleasing GmbH mit Rechnung vom 30.5.2008 verkauft hat und das Herr Kaufberger ab 30. 5.2008 von der Kredit Bank Mobilienleasing GmbH geleast hat (2 Ausgangsrechnungen der Bf an Stefan Kaufberger vom 27.5.2008, Ausgangsrechnung der Bf an die Kredit Bank Mobilienleasing GmbH vom 30.5.2008).

Diese mit Rechnung vom 27.5.2008, Nr. R805037F dokumentierte Leistung ist keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994); Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf ihrem Käufer mit Rechnung vom 27.5.2008 nur die Seezulassung und nichts anderes entgeltlich übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar.

**AR vom 24.7.2008 an Herrn Gernot Kauffenbichler** : Die Bf verkaufte mitten in der Badesaison 2008 mit dieser AR diesem Käufer ein Boot Boesch, Bootsnummer 2086 BJ 1972 mit See-Zulassung 543 um 310.000 € (Wert der unversteuerten Überlassung der Zulassung 300.000 €, Wert der unversteuerten Lieferung des Bootes 10.000 € laut Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Der Einkaufspreis hatte 310.000 € betragen (Bootsliste 2008, Ifd Nr. 62 mit dem Hinweis auf das Boot mit derselben Bootsnummer). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an (Rechnung vom 24.7.2008 durch die Bf an den Käufer , Bootsliste 2008 mit der Eintragung Nr 62 vom 7.4.2008 ; Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung- Seeseezulassungen“).

Das Boot ohne die Seezulassung wurde nach Beendigung der Badesaison 2008 mit Gutschrift vom 19.11.2008 Nr. 811038F um 10.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft ( Bootsliste 2008 mit der Eintragung Nr. 106 vom 19.11.2008; Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“).

Beim Verkauf des Bootes samt Zulassung mitten in der Badesaison 2008 mit AR vom 24.7.2008 ging es dem Käufer offensichtlich um den Erwerb eines Bootes samt Berechtigung, damit den See befahren zu dürfen. Dies war jedoch nicht der einzige Zweck dieses Rechtsgeschäfts.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) **nur** das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009)(vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 1972 ) in absehbarer Zeit nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 10.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des hohen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung (verglichen mit dem Wert des Bootes) muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine unverhältnismäßig größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls

im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession war jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes lt. AR vom 24.7.2008 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den durchschnittlichen Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die

Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Rechtsgutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, diese Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**AR vom 4.9.2008 an Herrn Bernhard Kaufenberger : Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Correct Craft Ski Nautique BJ 1994 mit See-Zulassung**

432 um 312.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 809004F um 8.000 € durch die Bf vom Erwerber zurückgekauft (Rechnung vom 4.9.08 durch die Bf an diesen Erwerber, Bootsliste 2008 mit der Eintragung Nr. 121 vom 4.9.2008 ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde mit AR vom 4.09.2008 nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber mit AR vom 4.9.08 nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

#### **fondsgebundene Lebensversicherung 2008:**

Das Finanzamt hält sein Vorbringen zu dieser Lebensversicherung nicht mehr aufrecht (NS mündliche Verhandlung, S. 2).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt somit im Zusammenhang mit diesem Sachverhalt nicht vor (Beschwerdevorbringen). Die Gewinnänderungen im Zusammenhang mit dieser Lebensversicherung werden daher durch das BFG korrigiert, der Haftungsbescheid ist nicht zu Recht ergangen.

#### **2009:**

**Mit AR vom 3.02.2009 verkaufte die Bf dem Herrn Alfred Keufferer ein Motorboot Boesch, BJ 1986, mit See-Zulassung um insgesamt 305.000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Überlassung der Zulassung 300.000 €, unversteuerter Wert der Lieferung des Bootes 5.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“).** Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 305.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht; Bootsliste 2009 Nr. 114/22 Eintragung vom 10.6.08). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung das Boot ohne Zulassung vom Käufer zurückgekauft hat.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

**a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009) (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem alten gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes auf Grund des alten Baujahres und des geringen Wertes des Bootes (5000 €) damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 1986 ) in absehbarer Zeit nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 5.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des beträchtlichen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung (verglichen mit dem Wert des Bootes) muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den durchschnittlichen Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Lebensdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes

(See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**AR vom 26.3.2009 Nr. 903023F an Frau Dr. Helga Kauff** : Die Bf verkaufte mit dieser AR dieser Käuferin ein Motorboot Mastercraft 205V BJ 2005 mit See-Zulassung 321 um 315.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 903024F um 15.000 € durch die Bf von der Käuferin zurückgekauft (Rechnung vom 26.3.2009 der Bf an Frau Dr. Kauff, Bootsliste 2009 mit der Eintragung Nr. 133/31 vom 26.3.09 ). Der Käuferin kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte sie nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde nur die See-Zulassung durch die Bf an die Käuferin verkauft, die diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an die Käuferin ; Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf der Erwerberin nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr.907012F vom 14.7.2009 an DDr. Stephan Kauffer** : Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Supra Comp. BJ 2002 mit See-Zulassung 210 um 255.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 907013F um 5.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 14.7.2009 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2009 mit der Eintragung Nr. 51 vom 14.7.2009). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr. 907031F vom 20.7. 2009 an Fr. Mag. Bettina Kaufferer** : Die Bf verkaufte mit dieser AR dieser Käuferin ein Motorboot Pedrazzini mit See-Zulassung 121 um 325.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die

Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 907023F um 70.000 € durch die Bf von der Käuferin zurückgekauft (Rechnung vom 20.7.2009 der Bf an die Käuferin , Bootsliste 2009 mit der Eintragung Nr. 33 vom 20.7.2009 ). Der Käuferin kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte sie nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an die Käuferin verkauft, die diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an die Käuferin. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf der Erwerberin nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr.907043F vom 27.7.2009 an Herrn Mag. Alexander Kauffenberger :** Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Boesch 580 BJ 1977 mit See-Zulassung 232 um 225.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 907044F um 5.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 27.7.2009 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2009 mit der Eintragung Nr. 60 vom 27.7.2009 ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR vom 31.8.2009 an Wilhelm Keuffer um 225.500 €** über den Verkauf eines gebrauchten Motorbootes mit SEE- Zulassung 343 durch die Bf an Wilhelm Keuffer:

Im Jahr 2003 kaufte die Bf das Boot Boesch, Bj 1977 samt See-Zulassung 343 von Karl-Heinz Neukauf um 120.000 € (Kaufvertrag **Neukauf-Bf** vom 23.12.2003).

Am 24.7.2009 verkaufte die Bf Herrn Peter **Keuffenberger** das neue Boot Mastercraft X-55, BJ 2008, Modell 2009 ohne See-Zulassung um 75.000 € . Zwischen Herrn Keuffenberger und Herrn Wilhelm Keuffer gab es Gespräche betreffend eine Vermietung dieses Bootes an Herrn Keuffer. Dazu kam es jedoch nicht, der aufgesetzte Mietvertrag wurde wieder storniert (Rechnung vom 24.7.09 Bf-Keuffenberger; durchgestrichene

Urkunde vom 24.7.09 mit der Überschrift „Vermietung Motorboot mit Seeseezulassung“; Aussage des GF in der mündlichen Verhandlung , S. 7, 20.12.2016).

Am 31.8.09 verkaufte die Bf dem Wilhelm Keuffer das Boot Bösch BJ 1977 inklusive Seezulassung 343 um 225.500 € (Kaufvereinbarung vom 31.8.09 Bf-Keuffer; Rechnung vom 31.8.09 betreffend Motorboot mit Seezulassung 343).

Am 29.9.09 verkaufte Herr Peter Keuffenberger dem Herrn Keuffer das Boot Mastercraft X 55 BJ 2008, Modell 2009 um 75.420,17 € + USt. Am 6.10.2009 überwies Herr Keuffenberger der Bf das Entgelt von 75.000 € aus dem Kauf vom 24.7.2009 . Wilhelm Keuffer überwies der Bf den Kaufpreis von 225.000 € am 1.10.2009 (Rechnung vom 29.9.09 Keuffenberger-Keuffer; Bankauszug 175/0001 vom 6.10.2009 betreffend das Bankkonto der Bf; Debitorenkonto 200635 der Bf betreffend Herrn Wilhelm Keuffer mit dem Stand 31.12.2009).

Unmittelbar, nachdem Wilhelm Keuffer das neue Boot Mastercraft X 55 BJ 2008 gegen Ende September 2009 erworben hatte, ließ er die Seezulassung 343 vom alten Boot Bösch BJ 1977 auf dieses neue Boot übertragen (Aussage des GF in der mündlichen Verhandlung, S. 7).

Mit AR vom 31.8.2009 verkaufte die Bf somit Herrn Keuffer das alte Motorboot Bösch BJ 1977 mit See-Zulassung 343 um insgesamt 225.500 € (Wert der Überlassung der Zulassung mindestens ca 200.000 €; Wert der Lieferung des Bootes höchstens 25.500 €, vgl Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 120.000 € betragen . Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung das Boot ohne Zulassung zurückgekauft hat. Allerdings hat der Käufer des Bootes samt Zulassung (Kaufvertrag vom 31.8.2009) etwa 1 Monat nach diesem Erwerb die Zulassung, die bisher dem alten Boot Bösch zugeordnet gewesen war, auf das von ihm neu am 29.9.2009 erworbene Boot Mastercraft X 55 BJ 2008, Modell 2009, übertragen lassen.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer (Kaufvertrag vom 31.8.2009) stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes Bösch, BJ 1977 an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte, gebrauchte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als

Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009) (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot Bösch und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem **alten gebrauchten** Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan hätte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot, BJ 1977 hatte jedenfalls ab dem Kauf vom 31.8.2009 eine begrenzte Nutzungsdauer.

Es war aufgrund des hohen Alters des Bootes damit zu rechnen, dass dieses alte Boot zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsreich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

In dieses Bild fügt sich, dass es genauso gekommen ist: Die Seezulassung wurde ein Monat später vom alten Boot, das mit Kaufvertrag vom 31.8.2009 erworben worden war, auf ein neues Boot (Mastercraft X 55), das am 29.9.2009 erworben wurde, übertragen.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot Bösch, BJ 1977 trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das alte Boot um ca. 25.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des hohen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung (verglichen mit dem Wert des Bootes von ca. 25.000 €) muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knaptheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es

nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung**

Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer mit Kaufvertrag vom 31.8.2009 ging somit jedenfalls für den Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes Bösch, BJ 1977 hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung vom 31.8.2009 durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99

Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

#### **g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**2010:**

**AR Nr. 1003053F vom 12.3.2010 an Herrn Michael Kauffenberger :** Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Regal 2750 BJ 2008 mit See-Zulassung um 280.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 1003054F um 50.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 12.3.2010 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2010 mit der Eintragung Nr. 19 vom 12.3.2010 ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das soeben erworbene und sofort zurückverkauftes Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr. 50048/H vom 20.4.2010 an Herrn DDr. Kaufferer** : Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Mastercraft X 1 BJ 2007 mit See-Zulassung 454 um 255.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde schon am folgenden Tag mit Gutschrift Nr. 50051/T um 25.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 20.4.2010 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2010 mit der Eintragung Nr. 36 vom 21.4.2010; Gutschrift –Kopie 50051/T ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort schon am folgenden Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr. 50134/H vom 28.5.2010 an Herrn Dr. Daniel Kaufenbichler** : Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Bayliner Capri BJ 2001 mit See-Zulassung 565 um 260.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 50135/H um 10.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 28.5.2010 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2010 mit der Eintragung Nr. 50 vom 28.5.2010 ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr. 50196/H vom 16.6.2010 an Herrn Ralph Gernkauf** : Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Boesch 510 mit See-Zulassung 676 um 260.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 50197/H um 5.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 16.6.2010 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2010 mit der Eintragung Nr. 68 vom 16.6.2010 ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**AR Nr. 50281/H vom 27.7.2010 an Frau und Herrn Kaufberg** : Die Bf verkaufte am 27.7.2010 diesen Käufern ein Motorboot Chris Craft 25 BJ 2004 mit See-Zulassung 123 um 290.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 50282/H um 40.000 € durch die Bf von den Käufern zurückgekauft (Rechnung vom 27.7.2010 der Bf an die Käufer , Bootsliste 2010 mit der Eintragung Nr. 92 vom 27.7.2010 ). Den Käufern kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätten sie nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an die Käufer verkauft, die diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben müssen und daher das soeben gekaufte und zurückverkauft Boot nicht benötigten.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an die Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf den Erwerbern nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**Mit AR vom 26.8.2010** verkaufte die Bf **dem Herrn Fritz Khäufer** ein Motorboot Glastron 2003 BJ 2003 mit See-Zulassung 787 um insgesamt 245.000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Überlassung der Zulassung 239.000 €, unversteuerter Wert der Lieferung des Bootes 1.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 240.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht; Bootsliste 2010 Nr. 93 , Eintragung vom 4.7.2010). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR

vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung das Boot ohne Zulassung zurückgekauft hat.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009) (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

#### **b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war aufgrund des geringen Wertes des Bootes zum Zeitpunkt des Kaufes (1000 €) damit zu rechnen, dass dieses Boot in absehbarer Zeit nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 1.000 €, die Zulassung

jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des Alters des gebrauchten, der normalen Abnutzung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung (verglichen mit dem Wert des Bootes) muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession war jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes vom 26.8.2010 auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den durchschnittlichen Käufer weit über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot

getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) weit über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung

vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Die Besteuerung dieses Vorgangs durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

**AR Nr. 50467/H vom 21.10.2010 an Herrn Harald Kaufberger** : Die Bf verkaufte mit dieser AR diesem Käufer ein Motorboot Boesch 510 BJ 1970 mit See-Zulassung 898 um 270.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift vom 21.10.2010 um 20.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 21.10.2010 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2010 mit der Eintragung Nr. 106 vom 21.10.2010 ). Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot diesen See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar. Die Nachversteuerung der Überlassung der Seezulassung durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

**2011:**

**AR vom 7.2. und 9.2.2011 an Dr. Kaufhofer:**

Die Bf verkaufte mit AR vom 7.2.2011 auf Grund einer Kaufvereinbarung vom 1.2.2011 dem Herrn Dr. Bernhard Kaufhofer das Boot Mastercraft X 14 , Bj 2008 mit See-Zulassung 909 um 235.000 € mit Anwendung der Differenzbesteuerung (Wert der Zulassung 235.000 € , Wert des Bootes maximal 61.500 € (Beilage zum BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; AR der Bf vom 30.5.2008 R 0805050F an die Kredit Bank Mobilienleasing GmbH). Die Bf verkaufte dem Dr. Bernhard Kaufhofer mit AR vom 9.2.2011 auf Grund einer Kaufvereinbarung vom 1.2.2011 ferner das Boot Mastercraft X 15 Bj 2010 um 65.000 € ohne See-Zulassung. Am 1.2.2011 unterschrieb Dr. Kaufhofer

eine weitere Kaufvereinbarung über den Verkauf des o.e. Bootes Mastercraft X 14 ohne See-Zulassung durch ihn an Stefan Kaufberger. Im Namen des Käufers unterfertigte diesen Kaufvertrag der Geschäftsführer der Bf (AR 7.2.11 Bf-Dr. Kaufhofer 060019/H; AR 9.2.11 Bf-Dr. Kaufhofer 060044/H; Kaufvereinbarung vom 1.2.11 Dr. Kaufhofer – Ing. Stefan Kaufberger).

Unmittelbar nach dem Erwerb des Bootes X 14, BJ 2008 samt See-Zulassung ließ der Käufer Dr. Kaufhofer die See-Zulassung auf das von ihm ebenso erworbene Boot X 15, BJ 2010, übertragen (Aussage des GF und des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, S. 5).

Allerdings wurde die Leistung an Herrn Dr. Kaufhofer im Februar 2011 erbracht. Daher hatte das Finanzamt nicht das Recht, diesen Vorgang im Umsatzsteuerfestsetzungsbereich für September 2011 zu besteuern (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994; Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen<sup>2</sup>; TZ 2 BP-Bericht; schriftliche Darstellung „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 auf Grund der Feststellungen der BP“).

**AR Nr.060109/H vom 29.3.11 an Herrn Dr. Christoph Kaufhöffer** : Die Bf verkaufte am 29.3.2011 diesem Käufer ein Motorboot Cranchi 24, BJ unbekannt mit See-Zulassung 112 um 307.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 060110/H um 7.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 29.3.2011 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2011 mit der Eintragung Nr. 23 vom 29.3.2011 ).

Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar.

Allerdings wurde die Leistung der Bf an den Käufer im März 2011 erbracht. Daher hatte das Finanzamt nicht das Recht, diesen Vorgang im Umsatzsteuerfestsetzungsbereich für September 2011 zu besteuern (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994; Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; TZ 2 BP-Bericht; schriftliche Darstellung „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 auf Grund der Feststellungen der BP“).

**AR Nr. 60220/H vom 2.5.2011 an Walter Kauffenberg** : Die Bf verkaufte am 2.5.2011 diesem Käufer ein Motorboot Riva Olympic BJ 1975 mit See-Zulassung 113 um 260.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die

Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 060221/H um 10.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft (Rechnung vom 2.5.2011 der Bf an den Käufer, Bootsliste 2011 mit der Eintragung Nr. 15/2011 vom 2.5.2011).

Dem Käufer kann es bei diesem Vorgang nur um den Erwerb der Seelizenz gegangen sein. Andernfalls hätte er nicht sofort noch am selben Tag das Boot der Bf zurückverkauft. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wurde daher nur die See-Zulassung durch die Bf an den Käufer verkauft, der diese Zulassung offensichtlich zeitgleich auf ein anderes Boot übertragen haben muss und daher das alte Boot nicht benötigte.

Dies war keine Lieferung einer beweglichen körperlichen Sache (§ 24 UStG 1994) durch die Bf an den Käufer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat die Bf dem Erwerber nur die Seezulassung (Recht, mit einem bestimmten Boot den See befahren zu dürfen, welches auch auf ein anderes Boot übertragen werden konnte) und nichts anderes gegen Entgelt übertragen. Die Differenzbesteuerung ist daher nicht anwendbar.

Allerdings wurde die Leistung an den Käufer im Mai 2011 erbracht. Daher hatte das Finanzamt nicht das Recht, diesen Vorgang im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für September 2011 zu besteuern (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994; Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; TZ 2 BP-Bericht; schriftliche Darstellung „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 auf Grund der Feststellungen der BP“).

#### **Khaufinger, AR vom 9.5.2011:**

Am 28.3.2011 erwarb die Bf das Motorboot Boesch BJ 2002 (siehe die letzten beiden Ziffern auf der Fahrgestellnummer der AR vom 29.3.2011 060106/H; Siehe Bootsliste 2011, ER, lfd. Nummern 20 und 21) samt See-Zulassung in einem Insolvenzverfahren um 347.000 € (Rechnung vom 28.3.2011 der Insolvenzverwaltungsges.m.b.H an die Bf).

Am 29.3.2011 stellte die Bf dem Käufer Daniel Khaufinger eine Ausgangsrechnung (AR) Nr. 060106/H betreffend den Verkauf desselben Bootes Boesch 620 samt Seezulassung 114 durch die Bf an Herrn Khaufinger um 347.000 € ohne USt mit dem Vermerk „differenzbesteuert...“ aus. Mit einer Gutschrift vom 29.3.2011 Nr. 060107/H über 47.000 € ohne USt mit dem Vermerk „differenzbesteuert...“ dokumentierte die Bf den Rückkauf des Bootes Boesch 620 ohne See-Zulassung durch die Bf von Herrn Khaufinger .

Damals betrug der Verkehrswert der Zulassung 300.000 € und der Verkehrswert des Bootes Boesch BJ 2002 47.000 € (Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; Gutschrift vom 29.3.2011 060107/H).

Mit AR Nr. 060108/H vom 29.3.2011 verkaufte die Bf Herrn Khaufinger das neue Boot Mastercraft X-55 SW mit einem Verkehrswert von 102.500 € um 102.500 € inkl. 20% USt. Herr Khaufinger ließ die Seezulassung, die er im Zusammenhang mit dem Boot Boesch erworben hatte, sofort auf das neue Boot Mastercraft X-55 SW ummelden. Dies folgt daraus, dass er der Bf das Boot Boesch am selben Tag ohne See-Zulassung wieder zurückverkauft hat.

Im Mai 2011 sah die Bf die AR Nr. 060106/H über 347.000 € als fehlerhaft an und korrigierte diese wie folgt:

Mit Gutschrift 060248 /H vom 9.5.2011 stornierte die Bf die ursprüngliche AR Nr. 060106/H vom 29.2.2011 über 347.000 € und stellte Herrn Khaufinger statt dessen zwei neue Ausgangsrechnungen aus : Die AR Nr. 060249/H über 300.000 € ohne USt-Ausweis betreffend die Seezulassung 114 und die AR Nr. 060250/H über 47.000 € inkl. 20% USt betreffend das Boot Boesch 620. Die Gutschrift Nr. 060107/H vom 29.3.2011 über 47.000 € betreffend den Rückkauf des Bootes durch die Bf blieb aufrecht.

Die Bf verkaufte somit am 29.3.2011 ( die Stornierung und Wiederausstellung der Rechnung bzw Rechnungen am 9.5.2011 ändert an diesem Rechtsgeschäft nichts) diesem Käufer ein gebrauchtes Motorboot Boesch 620 BJ 2002 mit See-Zulassung 114 um 347.000 €. Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Das Boot ohne die Seezulassung wurde noch am selben Tag mit Gutschrift Nr. 060107/H um 47.000 € durch die Bf vom Käufer zurückgekauft . Der Käufer übertrug die Seezulassung , die er in Verbindung mit dem gebrauchten Boot Boesch BJ 2002 erworben hatte, unverzüglich auf das ebenso am 29.3.2011 von der Bf erworbene neue Boot Mastercraft S-55 BJ 2011.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung ergibt sich:

Dem Käufer kann es bei diesen Vorgängen (Kauf des Bootes Boesch BJ 2002 samt See-Lizenz von der Bf im März 2011, Kauf des neuen Bootes Mastercraft X 55 BJ 2011 von der Bf zum selben Zeitpunkt) jedenfalls nicht um den Erwerb des gebrauchten Bootes Boesch , sondern nur um den Erwerb der Seelizenz und um den Erwerb des neuen Bootes Mastercraft gegangen sein, wobei er die Lizenz unverzüglich nach Abschluss der Kaufvorgänge mit Hilfe der Zulassungsbehörde vom alten, gebrauchten Boot Boesch auf das von der Bf zeitgleich erworbene neue Boot Mastercraft X 55 BJ 2011 übertragen ließ.

Der Käufer interessierte sich nicht einfach nur für die See-Zulassung, er wollte die Lizenz und das **neue** Boot, wobei die Verknüpfung zwischen beiden durch die Vereinbarungen mit der Bf und durch einen Hoheitsakt der Zulassungsbehörde verwirklicht wurde. Die Bf wollte ihm mit Hilfe der Zulassungsbehörde nichts anderes (Lizenz, neues Boot) verschaffen. Die Lizenz diente hier bei wirtschaftlicher Betrachtung dem Erwerb des neuen, nicht differenzbesteuert verkauften Bootes Mastercraft X 55. Bei wirtschaftlicher Betrachtung liegt die Übertragung einer See-Zulassung und der Verkauf eines neuen Bootes vor.

Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer (Art 314 , Art 311 Abs 1 Z 1 MWStRL).

Die Anwendung der Differenzbesteuerung kommt hier schon wegen der Lieferung eines neuen Bootes von vornherein nicht in Betracht. Ein gebrauchtes Boot ist bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht geliefert worden, da die Lieferung des gebrauchten Bootes Boesch und dessen unverzügliche Rücklieferung an die Lieferantin (Bf) einer Nichtlieferung des gebrauchten Bootes gleichkommt.

**Die Überlassung der See-Zulassung ist jedoch auch hier keine unselbstständige Nebenleistung zur Lieferung des neuen Bootes:**

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des neuen Bootes Mastercraft X 55 an den Käufer: Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung auf das neue Boot erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot Mastercraft X 55 BJ 2011 auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses neue Boot Mastercraft X 55 unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

**a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009) (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn der Käufer mit dem neuen Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem neuen Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das im Jahr 2011 neue Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot (BJ 2011) zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen neuen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene, wenn auch neue Boot einer Abnutzung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das neue Boot um ca 100.000 € (siehe den Einkaufspreis von 102.500 €), die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und der Abnützbarkeit des neuen Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung (verglichen mit dem Wert des neuen Bootes X 55 von ca100.000 €) muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot des Käufers übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den durchschnittlichen Käufer wesentlich über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften neuen Bootes Mastercraft X 55 hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen, neuen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten angeboten wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren

Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Lebensdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung) wesentlich über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten, neuen Motorbootes Mastercraft X 55 BJ 2011 hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen auch in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung.

**f.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

Allerdings wurde die Leistung an den Käufer im März 2011 erbracht.

Daher hatte das Finanzamt jedenfalls nicht das Recht, diesen Vorgang im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für September 2011 zu besteuern (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994; Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; TZ 2 BP-Bericht; schriftliche Darstellung „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 auf Grund der Feststellungen der BP“).

## **Fall Khauffinger – September 2011:**

Mit Kaufvertrag vom 29.8.2011 verkaufte Markus **Schwimmer** Herrn Peter **Khauffinger** das Motorboot Mastercraft X -35. um 282.000 €. Markus Schwimmer ist seit Jahrzehnten ein Bekannter des GF der Bf. Er bat den GF, das Geld zu kassieren, da er ortsabwesend gewesen sei. Die Bf hat für diese Inkassoleistung eine Provision von 2.494,32 € abgezogen und Herrn Schwimmer in Rechnung gestellt (Kaufvereinbarung vom 29.8.2011, Rechnung der Bf an Markus Schwimmer vom 15.9.2011 über 2.494,32 €; Aussage des GF in der mündlichen Verhandlung, S 6).

Khauffinger zahlte an die Bf am 5.9.2011: 283.011,36 € (Kontoauszüge der Bf 5.9.2011).

Die Bf zahlte an Schwimmer: 138.000 € am **9.5.2011** und 142.517,04 € am 6.9.2011 (Kontoauszüge der Bf vom 9.5. und vom 6.9. 2011; Überweisungsauftrag vom 9.5.2011). Die Differenz war die Provision für die Bf in Höhe von 2.494,32 €.

Die auffällige Vorauszahlung der Bf vom 9.5.2011 kam deshalb zustande, da Herr Khauffinger dem GF gesagt hatte, er wolle das Boot haben. Der GF der Bf glaubte Herrn Khauffinger, den er ebenso persönlich kannte. Um den Verkauf an Herrn Khauffinger nicht zu gefährden, hat die Bf die Vorauszahlung von 138.000 € geleistet. Herr Khauffinger hat seit damals schon drei neue Boote bei der Bf gekauft. Die Vorauszahlung hatte für die Bf den Charakter der Kundenpflege (Aussage des GF in der mündlichen Verhandlung, S. 6).

**Hiezu wird festgestellt :** Nicht die Bf, sondern Herr Markus Schwimmer hat dieses Boot samt Seezulassung verkauft. Die Bf hat lediglich in diesem Zusammenhang eine Inkassodienstleistung und eine Vorfinanzierungsdienstleistung erbracht, für die sie eine Provision von 2.494,32 € in Rechnung gestellt und versteuert hat. Das Finanzamt konnte in der mündlichen Verhandlung der Aussage des GF und den vorliegenden, für sich sprechenden Beweismitteln (Kaufvereinbarung vom 29.8.2011, Rechnung vom 15.9.11 über 2.494,32 €, Zahlungsbelege) nichts entgegen setzen. Der Prüfer musste einräumen, nicht sagen zu können, warum er die Lieferung der Bf zugerechnet habe (Niederschrift mündliche Verhandlung, S. 6). Die Besteuerung dieses Vorganges durch das Finanzamt in Höhe von 230.000 € (als angebliche Überlassung einer Seelizenz) ist zur Gänze nicht zulässig.

## **Änderung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides 9/2011:**

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 9/2011 ist somit um die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen betreffend die Differenzbesteuerung (der Umsatz in Höhe von 1.031.666,67 lt. T2 2 BP-Bericht und lt Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“ aus den Sachverhalten betreffend Dr. Kaufhofer, Dr. Kaufhöffer, Herrn Kauffenberg , Herrn Khaufinger und Herrn Khauffinger darf jedenfalls nicht in diesem Festsetzungsbescheid besteuert werden) zu korrigieren.

## **Keine Änderung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides 12/2011:**

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2011 enthält keinerlei Feststellungen betreffend die allein strittige Differenzbesteuerung („Berichtigung

Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 aufgrund der Feststellungen der BP“); diese Festsetzung bleibt daher unverändert.

**Mit AR vom 29.8.2012 070735/H** verkaufte die Bf der Frau Ruth **Khaufberger** ein Motorboot Boesch 580 Acapulco BJ 1969 mit See-Zulassung 115 um insgesamt 285 .000 € (durch Bf unversteuerter Wert der Überlassung der Zulassung 265.000 €, unversteuerter Wert der Lieferung des Bootes 5.000 € lt. Beilage BP-Bericht „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; Bootsliste 2012 , Eintragung betreffend AR Nr. 70735/H). Die Bf wandte auf diesen Vorfall die Differenzbesteuerung an. Der Einkaufspreis der Bf hatte 270.000 € betragen (s. die o.e. Beilage BP-Bericht; Bootsliste 2012, ER Nr. 85). Ein Sachverhalt, wie er dem Sachverhalt betreffend die AR vom 27. 5.2008 an Stefan Kaufberger vergleichbar wäre, kann in Bezug auf diesen Vorfall nicht festgestellt werden. Dh, es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf unmittelbar nach dem Verkauf des Bootes samt Zulassung das Boot ohne Zulassung zurückgekauft hat.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an die Käuferin stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an die Käuferin : Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb die Käuferin das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen .

Dennoch kann nicht festgestellt werden, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan) nur das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können.

#### **a.) Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen Entgelt übertragen (siehe die erwähnten Geschäfte mit KFAG AG, Kaufberger, Kaufkönig u.v.a). Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. z.B. Verkauf des Motorbootes an Peter Keuffenberger mit AR vom 24.7.2009) (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

#### **b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:**

Selbst wenn die Käuferin mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem alten gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch unverändert für die Käuferin nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war aufgrund des hohen Alters des Bootes und des geringen Wertes des Bootes zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses

Boot (BJ 1969 ) in absehbarer Zeit nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht einer durchschnittlichen Käuferin von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das die Käuferin verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes der Käuferin konnte die Käuferin im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um ca 5.000 €, die Zulassung jedoch um mindestens ca. 200.000 € verkaufen zu können, zumal für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in den Größenordnungen von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des beträchtlichen Alters des gebrauchten, der normalen Abnützung unterliegenden Bootes, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

### c.) Knappheit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung:

In dieses Bild fügt sich: Spätestens dann, wenn das Boot einmal seine Funktion nicht mehr erfüllen kann, kann der Käufer jederzeit (wenn er hinreichende finanzielle Mittel haben sollte) ein neues Boot kaufen und die Zulassung auf das neue Boot übertragen lassen. Wenn aber die Zulassung durch den Käufer einmal aufgegeben worden sein sollte (insbesondere durch den Verkauf eines Bootes samt dieser Zulassung, wie dies jedenfalls im Zeitraum 2007-2.10.2016 möglich war), konnte der Käufer im Zeitraum 2007-2.10.2016 mit unvergleichlich mehr Geld nur dann eine neue Konzession (zusammen mit einem anderen Boot, mit dem die neue Konzession verbunden war) erwerben, wenn eine solche Konzession (mit Boot ) auf dem Markt angeboten worden sein sollte. Dh, die Konzession ist jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

#### **d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die SEE – Zulassung durch die Käuferin jederzeit nach Abschluss des Kaufes auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot der Käuferin übertragen werden. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an die Käuferin ging somit jedenfalls für die Käuferin wesentlich über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften sehr alten gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch die Käuferin jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

#### **e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes. Die Ansicht im Gutachten (S. 14), die Spaltung der sonstigen Leistung vom Fahrzeug würde den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln, wird daher nicht geteilt, da es bei der Differenzbesteuerung um die Besteuerung gebrauchter körperlicher Sachen geht, während es bei diesen strittigen Geschäften in erster Linie um die Übertragung eines Rechtes gegangen ist.

#### **f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den alleinigen Zweck für die Kundin, die Lieferung an ihn sie zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) wesentlich über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist. Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung .

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

Dieser Vorgang unterliegt daher jedenfalls in Bezug auf die Übertragung der See-Zulassung nicht der Differenzbesteuerung.

**Änderung des Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheides für Oktober 2012:**

Allerdings wurde die Leistung an die Käuferin im August 2012 erbracht (Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; Bootsliste 2012, AR Nr. 70735/H vom 29.8.2012). Daher hatte das Finanzamt jedenfalls nicht das Recht, diesen Vorgang im Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid für Oktober 2012 zu besteuern (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994; Aufstellung „Erlöse Differenzbesteuerung-Seeseezulassungen“; TZ 2 BP-Bericht; schriftliche Darstellung „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 auf Grund der Feststellungen der BP“).

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid für Oktober 2012 ist daher um die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen betreffend die Differenzbesteuerung zu korrigieren.

**Keine Änderung des Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheides für Jänner 2012:**

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid für Jänner 2012 enthält keinerlei Feststellungen betreffend die allein strittige Differenzbesteuerung („Berichtigung Umsatzsteuervoranmeldungen 2011 und 2012 aufgrund der Feststellungen der BP“); diese Festsetzung bleibt daher unverändert.

**Bemessungsgrundlagen:**

Umsatzsteuer 2007-2010: Durch das BFG erfolgen keine Änderungen der Bemessungsgrundlagen der bekämpften Bescheide

**Umsatzsteuer 9/2011:**

1,173.565,32 € Umsatz laut FA  
-1,031.666,67 € Minderung laut BFG

**141.898,65 € Differenz: Umsatz laut BFG = laut UVA**

-13.000 € ig L

**128.898,65 steuerpflichtiger Umsatz 20%**

25.779,73 € USt 20%

397,05 € Steuerschuld gem. § 19 UStG lt. UVA

1.440 € Erwerbsteuer

-14.955,47 € Vorsteuer lt. FA

-1.440 € Vorsteuer ig E

-397,05 € Vorsteuer Steuerschuld gem. § 19

**10.824,26 € Summe:** Zahllast laut BFG Umsatzsteuer 9/2011

**Umsatzsteuer 12/2011:** Durch das BFG erfolgen keine Änderungen der Bemessungsgrundlage

**Umsatzsteuer 1/2012 :** Durch das BFG erfolgen keine Änderungen der Bemessungsgrundlage

**Umsatzsteuer 10/2012:**

438.584,69 € Umsatz laut Finanzamt

-220.833,33 € Korrektur TZ 2 BP-Bericht laut BFG

217.751,36 € Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen

-141,60 € ig L

**217.609,76 € Differenz: Umsatz 20% lt. BFG = lt. UVA**

43.521,95 € USt 20% lt. BFG

+202,82 € Steuerschuld gem. § 19 lt UVA

+1103,36 € Erwerbsteuer 20%

-22.469,32 € Vorsteuer laut UVA

-142,08 € entrichtete EUSt

-1103,36 € Vorsteuer ig E

-202,82 € Vorsteuer § 19 UStG 1994

**20.910,55 € Summe:** Zahllast lt BFG = lt. UVA

**Körperschaftsteuer 2007 :** Es erfolgt keine Änderung des bekämpften Bescheides durch das BFG

**Körperschaftsteuer 2008:**

-286.811,33 € Gesamtbetrag der Einkünfte laut Finanzamt (FA)

-8.372,07 € Korrektur Lebensversicherung durch BFG

**-295.183,4 € Gesamtbetrag** der Einkünfte lt BFG

0 Einkommen

1.750 € Körperschaftsteuer

-5,77 € einbehaltene Steuerbeträge

1.744,23 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2008

**Körperschaftsteuer 2009:**

-287.677,83 € Gesamtbetrag der Einkünfte lt. FA  
+18.424,35 € Korrektur Lebensversicherung durch BFG  
**-269.253,48 € Gesamtbetrag** der Einkünfte lt. BFG  
0 Einkommen  
1.750 € Körperschaftsteuer  
-12,3 € einbehaltene Steuerbeträge  
1.737,70 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2009

#### **Körperschaftsteuer 2010:**

-539.007,05 € Gesamtbetrag der Einkünfte lt. FA  
+10.356,39 € Korrektur Lebensversicherung durch BFG  
**-528.650,66 € Gesamtbetrag** der Einkünfte lt. BFG  
0 Einkommen  
1.750 € Körperschaftsteuer  
-8 € einbehaltene Steuerbeträge  
1.742 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2009

#### **Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:**

Durch dieses Erkenntnis werden keinerlei Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die Bf hat gebrauchte Motorboote mit einer Zulassung für den See (See-Zulassung) verkauft. Um an diesem See mit einem privaten Motorboot fahren zu dürfen, benötigte man eine Zulassung für diesen See. Strittig ist, ob die Anwendung der Differenzbesteuerung betreffend die Lieferung der gebrauchten Motorboote auch auf die entgeltliche Überlassung der See-Zulassungen ausgedehnt werden darf. Diese Zulassungen hatten einen enormen Verkehrswert (200.000 €- 300.000 €), der den Verkehrswert der Boote, die die Bf im Streitzeitraum verkaufte, unverhältnismäßig überstieg.

Die strittigen Bootsverkäufe der Bf folgten im Wesentlichen zwei Mustern:

#### **Muster A:**

**(1)** Verkauf eines alten, gebrauchten Bootes mit Zulassung durch die Bf an einen Erwerber, der sich nur für die Zulassung, nicht aber für das alte Boot interessierte, weil der Erwerber schon ein geeignetes , neueres oder besseres Boot sein eigen nannte.

**(2)** Der Erwerber weist gegenüber der Zulassungsbehörde nach:

-Erwerb des alten Bootes samt Zulassung durch Vorlage des Kaufvertrages : Dadurch erlosch die Zulassung des Verkäufers (§ 106 Schiffahrtsgesetz);

-Erwerb des neueren Bootes durch Vorlage des zweiten Kaufvertrages;

-Fahrtauglichkeit des neueren Bootes

**(3)** Der Erwerber beantragt die See-Zulassung des neueren Bootes , das er erworben hat, auf seinen Namen. Diesem Antrag auf Zulassung des neueren Bootes zu Gunsten

des Erwerbers wurde von Seiten der Zulassungsbehörde entsprochen, wenn der Erwerber auch den Kaufvertrag für das neuere, bessere Boot vorlegte und den Nachweis erbrachte, dass das neuere, bessere Boot fahrtauglich war (Schreiben des Landes Bundesland vom 27.10.2015, zu Punkt A 2 und D.1.)

**(4) Der Erwerber verkauft das alte Boot , das ihn nie interessiert hat, ohne Zulassung seinem ursprünglichen Verkäufer (Bf) zurück.**

Diese Strategie hat in der geschäftlichen Praxis der Bf dermaßen problemlos funktioniert, dass der Kauf des für den Erwerber uninteressanten, alten Bootes samt Zulassung durch den Erwerber und der Verkauf des für den Erwerber uninteressanten, alten Bootes ohne Zulassung durch den Erwerber an die Bf ebenso wie die erfolgreiche Anmeldung des neuen Bootes durch den Erwerber gegenüber der Zulassungsbehörde oft am selben Tag oder innerhalb von 2 Tagen erfolgt sind (So geschah dies in den Fällen

**KFAG AG 10.4.2007; Kaufberger 2.7.2007; Kaufkönig 24.7.2007; Kaufheim 6.9.2007; Kaufheim 18.4.2008; KFAG AG 22.4.2008; Kaufberger 27.5.2008; Kaufenberger 4.9.2008; Kauff 26.3.2009; Dr. Kauffer 14.7.2009; Mag. Kaufferer 20.7.2009; Mag. Kauffenberger 27.7.2009; Kauffenberger 12.3.2010; DDr Kaufferer 20.4.2010; Dr. Kaufenbichler 28.5.2010; Ralph Gernkauf 16.6.2010; Kaufberg 27.7.2010; Kaufberger 21.10.2010; .Dr. Kaufhofer 7.2.2011; Dr. Kaufhöffer 29.3.2011; Kauffenberg 2.5.2011- siehe unten).** In all diesen Fällen hat die Bf ein älteres Boot samt Zulassung verkauft und noch am selben Tag oder einen Tag später das ältere Boot ohne Zulassung vom Erwerber zurückgekauft (in einem Fall unterfertigte der GF der Bf den Rückkauf im Namen eines Bekannten), weil der Erwerber nur die Zulassung haben wollte, die er auf sein neueres Boot übertragen ließ.

Dieser De-Facto-Verkauf von Seezulassungen ohne Boot, wie er im Streitzeitraum durch die Bf praktiziert worden ist, mag nicht gesetzeskonform gewesen sein (vgl. § 102 Schifffahrtsgesetz; vgl. OGH vom 31.3.2009, GZ). Er war jedoch wirtschaftliche Realität:

Verkauf eines Bootes mit Zulassung, sofortiger Rückkauf des Bootes ohne Zulassung, weil der Erwerber schon ein anderes Motorboot hatte, auf das er die Zulassung übertragen ließ. In solchen Fällen wurde bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die Zulassung ohne gebrauchtes Motorboot entgeltlich übertragen (vgl. BFH vom 3.6.2009, XI R 34/08).

#### **Muster B:**

in den restlichen strittigen Fällen hat die Bf ein gebrauchtes Motorboot samt See-Zulassung verkauft, ohne dass sie noch am selben Tag oder zumindest wenig später das Motorboot alleine ohne See-Zulassung wieder zurückgekauft hat.

Es ist daher festzuhalten: Die Bf hat im Streitzeitraum sowohl gebrauchte Motorboote mit See-Zulassungen, als auch bei wirtschaftlicher Betrachtung nur Seezulassungen ohne Motorboote gegen Entgelt übertragen. Ebenso hat die Bf auch nur Motorboote ohne Zulassungen verkauft (vgl. VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

**Strittig ist, ob der Verkauf der gebrauchten Motorboote samt Zulassung zur Gänze der Differenzbesteuerung unterliegt.**

**In all jenen zahlreichen Fällen, in denen die Bf das Motorboot samt Zulassung verkauft und noch am selben Tag oder einen Tag später das Motorboot ohne Zulassung zurückgekauft hat**, liegt bei wirtschaftlicher Betrachtung nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Leistung jedenfalls nur eine entgeltliche Übertragung der Zulassung ohne gebrauchtes Motorboot vor (vgl. BFH vom 3.6.2006, XI R 34/08). In all diesen Fällen kann es jedenfalls nicht zur Anwendung der Differenzbesteuerung kommen, weil keine gebrauchte körperliche Sache, sondern bei wirtschaftlicher Betrachtung nur ein Recht entgeltlich überlassen worden ist (Art 314 MWSt-RL).

Insoweit liegt jedenfalls keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (Art 133 Abs 4 B-VG) vor. Es ist bereits ausreichend oft von Höchstgerichten judiziert worden, dass es in vergleichbaren Angelegenheiten auf den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung ankommt (VwGH 18.7.2001, 99/13/0176; BFH vom 3.6.2006, XI R 34/08; VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165). Liegt dieser wie in den gegenständlichen Fällen in der entgeltlichen Übertragung eines Rechtes und nicht in der Lieferung einer gebrauchten körperlichen Sache, so kann nach der bereits ausreichend geklärten Rechtslage die Differenzbesteuerung nicht Anwendung finden.

**Für all jene Fälle, in denen die Bf ein Motorboot samt Zulassung verkauft hat, ohne dass es zu einem sofortigen Rückkauf des Motorbootes gekommen ist, gilt:**

Die Bf hat dem jeweiligen Käufer das gebrauchte Motorboot samt See-Zulassung verkauft, sodass der Käufer das verkaufte Boot am See verwenden konnte.

Die Überlassung der Zulassung durch die Bf an den Käufer stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Lieferung des gebrauchten Bootes an den Käufer. Auf Grund der Übertragung der See-Zulassung erwarb der Käufer das Recht, dieses gekaufte Boot auf dem See verwenden zu dürfen. Es stellt sich die Frage, ob die Überlassung der Zulassung und des Bootes eine einheitliche Leistung war oder ob die Überlassung der Zulassung eine unselbstständige Nebenleistung der Bootslieferung war.

Das Ermittlungsverfahren hat **nicht** ergeben, dass die Übertragung der See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers (Käufers) **nur** das Mittel zum Zweck dargestellt hat, um dieses gebrauchte Boot unter optimalen Bedingungen erwerben zu können (vgl. EuGH vom 25.2.1999 C349/96 Card Protection Plan ; EuGH 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich ; EuGH 15.5.2001, C-34/99 Primback; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140; EuGH C-572/07 RLRE Tellmer; VwGH 21.12.2005, 2001/14/0123; VwGH 1.3.2007, 2004/15/0090; EuGH vom 21.2.2008, C-425/06; VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; BFH 25.6.2009 V R 25/07):

#### **a.)Getrennte Inanspruchnahme der strittigen Leistungen**

Sachverhaltsbezogen ergibt sich, dass die in Rede stehenden Leistungen (Lieferung eines Bootes, Überlassung der See-Zulassung) unabhängig voneinander - jeweils als Hauptleistungen - in Anspruch genommen werden konnten und tatsächlich auch wurden. Die Bf hat in vielen Fällen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur die See-Zulassungen gegen

Entgelt übertragen. Die Bf hat auch in vielen Fällen nur Boote ohne See-Zulassungen verkauft (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

**b.) Im Zusammenhang mit der Nutzungsdauer und dem Verkehrswert: größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Erwerbers :**

Selbst wenn der Käufer mit dem Boot und der Zulassung zunächst nichts anderes vorgehabt haben sollte, als mit diesem gebrauchten Boot auf Grund der See-Zulassung den See zu befahren, und auch jahrelang nichts anderes getan haben sollte als dies, war von Anfang an nicht zu übersehen, dass die See-Zulassung ein zeitlich unbegrenzt nutzbares Wirtschaftsgut sein würde, das auch nach vielen Jahrzehnten noch für den Käufer oder seine Erben unverändert nutzbar sein würde. Das gebrauchte Boot hatte jedenfalls eine begrenzte Nutzungsdauer. Es war zum Zeitpunkt des Kaufes damit zu rechnen, dass dieses Boot zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr verwendungsfähig sein würde und durch ein anderes gebrauchtes oder neues Boot im Verfügungsbereich des Käufers ersetzt werden würde, auf das die See-Zulassung übertragen werden würde.

Daher hatte die See-Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers von vornherein auch einen eigenen, vom erworbenen Boot trennbaren Zweck, weil sie zeitlich unbegrenzt war, während das erworbene Boot einer Abnützung unterlag, wobei die Zulassung zeitlich unbegrenzt auch auf ein anderes Boot, über das der Käufer verfügen konnte, übertragbar war. Für den Fall eines gewissen Geldbedarfes des Käufers konnte der Käufer im Jahr des Kaufes damit rechnen, das Boot um einen Preis in der Größenordnung des damaligen Verkehrswertes des Bootes (maximal 102.500 € in Bezug auf die Boote, die die Bf im Streitzeitraum verkauft hat), die Zulassung jedoch um einen unvergleichlich höheren Betrag (mindestens 200.000 €) verkaufen zu können, da für See-Zulassungen im Streitzeitraum Preise in der Größenordnung von 200.000 € - 300.000 € bezahlt worden sind.

Schon auf Grund der unbegrenzten Lebensdauer und Übertragbarkeit der Seezulassung und des Umstandes, dass das gebrauchte Boot der normalen Abnützung unterlag, sowie aus dem unvergleichlich höheren Verkehrswert der Zulassung muss geschlossen werden, dass die Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das Boot.

**c.) Knappeit der Zulassung-größere wirtschaftliche Bedeutung der Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Erwerbers :**

Die See-Zulassung war jedenfalls aus der Sicht der Jahre 2007-2.10.2016 ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als jedes Motorboot, weil es nur 338-335 Seekonzessionen gab und weil man unvergleichlich mehr Boote auf dem Markt bekommen konnte. Die Konzession hatte daher nicht nur wegen des höheren Verkehrswertes (vgl. EuGH vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-0000, Randnr. 24; EuGH vom 22.1.2015, C-55/14; - in beiden Entscheidungen spielte der Verkehrswert der einzelnen Leistungen einer Mehrheit von Leistungen eine entscheidende Rolle), 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 überstieg (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165 zu einem anderen Leistungsbündel, bei welchem die steuerlich für den Steuerzahler günstigeren Leistungsteile für den durchschnittlichen Leistungsempfänger ebenso von geringerer Bedeutung waren) .

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ergibt sich ferner:

**d.) jederzeitige Übertragbarkeit der Zulassung :**

Zudem konnte die See– Zulassung durch den Käufer jederzeit nach Abschluss des Kaufes auf ein beliebiges anderes gebrauchtes oder neues Boot übertragen werden, für welches der Käufer verfügberechtigt (§ 2 Z 27; § 102 Abs 1 Schifffahrtsgesetz) war. Der Zweck der Überlassung der See-Zulassung an den Käufer ging somit jedenfalls für den Durchschnittskäufer wesentlich über eine optimale Ergänzung der Lieferung des zeitgleich verkauften gebrauchten Bootes hinaus, dh der Zweck der Überlassung der See-Zulassung konnte sofort nach Abschluss des Kaufes des Motorbootes samt Zulassung durch den Käufer jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden. Gerade dieser Aspekt der jederzeitigen Trennbarkeit, der Umstand, dass die strittigen See-Zulassungen durch die Bf bei wirtschaftlicher Betrachtung auch tatsächlich oft getrennt von den Booten entgeltlich überlassen wurden, ebenso wie der Aspekt der unvergleichlich längeren Lebensdauer der Zulassung verglichen mit der Nutzungsdauer des Bootes sprechen ebenso dafür, die Übertragung der Zulassung als selbstständige Hauptleistung anzusehen.

**e.) Zweck der Differenzbesteuerung:**

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines **gebrauchten** Motorbootes in Anspruch genommen werden darf (Art 314 MWStRL), auf eine damit im Zusammenhang stehende Überlassung eines Rechtes (See-Zulassung) auszudehnen, wenn dieses Recht, so wie im vorliegenden Fall jederzeit nach Beendigung des Liefervorganges von diesem gebrauchten Motorboot getrennt werden durfte, und auf ein anderes gebrauchtes oder neues Motorboot übertragen werden durfte. Zudem hatte bei einem derartigen Geschäft für den durchschnittlichen Käufer die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes.

**f.) Zweck der Übertragung des Rechtes:**

Hat eine sonstige Leistung, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Lieferung steht, den **alleinigen Zweck** für den Kunden, die Lieferung an ihn zu erleichtern, so ist die sonstige Leistung unselbstständige Nebenleistung der Lieferung (EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback obiter; vgl. auch EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich: in beiden vom EuGH beurteilten Fällen war das Verhältnis der Nebenleistungen zur Hauptleistung unvergleichlich enger als das Verhältnis der hier zu beurteilenden Leistungen zueinander). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, da der Zweck der sonstigen Leistung (Überlassung der See-Zulassung ) wesentlich über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinausgegangen ist: Die Zulassung diente vom Standpunkt eines durchschnittlichen

Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Sees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie diente auch der Befahrung des Sees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung jederzeit später übertragen werden konnte.

Die Überlassung der See-Zulassung ist aus den oben erwähnten Gründen in diesem Fall eine selbstständige Hauptleistung.

**g.) alternative Begründung:**

Würde man entgegen der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht die Lieferung des Bootes und die Übertragung der Zulassung als wirtschaftliche Einheit ansehen, wäre damit für die Bf nichts gewonnen, da diesfalls zwar eine einheitliche Leistung vorläge, die aus zwei Aspekten (Bootslieferung, Übertragung der Zulassung) bestünde, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der Übertragung der Zulassung aus der Sicht des durchschnittlichen Käufers bei wirtschaftlicher Betrachtung weitaus überwiegen würde, da der Verkehrswert der Zulassung unvergleichlich höher als der Verkehrswert des Bootes war, da die Zulassung unvergleichlich langlebiger als das Boot war, da die Zulassung ein wesentlich knapperes Wirtschaftsgut als das Boot war, und da die Zulassung jederzeit auf ein beliebiges Boot, welches sich im Eigentum des Erwerbers befand, übertragbar war. Würde man dieser Ansicht (einheitliche Leistung) folgen, würde nicht einmal die Lieferung des gebrauchten Bootes der Differenzbesteuerung unterliegen.

**Die Überlassung der Zulassung ist verglichen mit der jeweiligen Bootslieferung eine selbstständige Hauptleistung gewesen,**

-da die Überlassung der Zulassung nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens **nicht nur** den Zweck hatte, die Lieferung des jeweiligen gebrauchten Bootes zu erleichtern, dh dass die Zulassung jederzeit vom erworbenen Motorboot getrennt werden konnte und auf ein anderes Motorboot übertragen werden konnte (vgl. EuGH vom 25.2.1999, C-349/96 Card Protection Plan; vgl. EuGH vom 11.1.2001, C-76/99 Kommission/Frankreich; vgl. EuGH vom 15.5.2001, C-34/99 Primback; vgl. EuGH vom 21.2.2008 C-425/06);

-da die Überlassung der Zulassung aus der Sicht eines durchschnittlichen Käufers eine wesentlich größerere wirtschaftliche Bedeutung hatte als das gebrauchte Motorboot (vgl. VwGH vom 23.5.2013, 2010/15/0165; vgl. EuGH vom 22.10.1998, C-308/96 und C-94/97 Madgett & Baldwin; vgl. EuGH vom 22.1.2015, C-55/14);

-da die Bf sowohl Boote ohne Zulassung verkauft hat, als auch bei wirtschaftlicher Betrachtung Zulassungen ohne Boote (vgl. VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161).

Dass bei dieser Sachlage die entgeltliche Überlassung der Zulassung keine unselbstständige Nebenleistung der Bootslieferungen gewesen sein kann, ist durch die RSp des VwGH und EuGH bereits hinreichend dargelegt worden (siehe die oben zitierten Entscheidungen der Höchstgerichte). Rechtsfragen, denen i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, sind somit nicht erkennbar (siehe oben).

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Jänner 2017