

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin, in der Beschwerdesache

GmbH, vertreten durch TRUST Treuhand- u. Steuerberatung GmbH, Praterstraße - Palais Rohan 38, 1020 Wien über die Beschwerde vom 17.01.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 20.12.2012, betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2010, Körperschaftsteuer 2008 und 2010 und die Bescheide vom 11.1.2013 betreffend Umsatzsteuer 2011, Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 4/2011 und 7/2011 in der Sitzung am 17.10.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die GmbH (im Folgenden die Bf.), hat in den Streitjahren einen Handel mit KFZ und Booten betrieben.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2008-2011 wurde folgende, nunmehr bekämpfte Feststellung getroffen:

Im Prüfungszeitraum wurden insgesamt 7 gebrauchte Motorboote eingekauft und verkauft. Die Eigentümer dieser Motorboote hatten alle das Recht, mit diesen Booten auf dem Wörthersee zu fahren.

Für die Boote wurde daher zwischen 200.000 und 270.000 Euro mehr bezahlt als für vergleichbare gebrauchte Boote, die nicht zum Befahren des Wörthersee zugelassen waren.

Die Bf. hat für den Verkauf dieser 7 Boote jeweils die Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG 1994 auf den gesamten Verkaufspreis angewendet, weil sie ein Händler ist, der

gewerbsmäßig mit Booten handelt, und für den Einkauf dieser Boote keine Umsatzsteuer geschuldet wurde.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Verkaufsvorgang in den Verkauf eines gebrauchten Bootes und die „Übertragung der Lizenz“ aufzuteilen sei:

Nach Auskunft des Amtes der Kärntner Landesregierung darf nämlich für jedes Gewässer – somit auch für den Wörthersee – nur eine per Verordnung festgelegte Anzahl von Fahrzeugen zugelassen werden.

Die Berechtigung, mit einem bestimmten Motorboot auf dem Wörthersee zu fahren, erlischt ex lege, wenn das Motorboot verkauft wird.

Dasselbe Fahrzeug kann jedoch über Antrag auf den neuen Verfügungsberechtigten zugelassen werden, sofern die formalen Voraussetzungen (Nachweis der Verfügungsberechtigung und Fahrtauglichkeit bzw. CE-Konformität des Fahrzeuges) gegeben sind und wenn nachgewiesen wird, dass der neue Eigentümer nicht nur über das Motorboot Verfügungsberechtigt ist, sondern auch über die Lizenz (sprich: er Boot und Lizenz gekauft hat).

Der Bescheidbegründung ist zu entnehmen, dass die Übertragung der Lizenz keine unselbständige Nebenleistung sei, weil sie nicht üblicherweise im Gefolge der Veräußerung eines Bootes vorkomme, nicht von untergeordneter Bedeutung sei und auch nicht den Zweck habe, die Lieferung des Bootes abzurunden.

Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers lägen zwei Hauptleistungen vor. Die Lieferung des Bootes unterliege der Differenzbesteuerung, die Übertragung der Lizenz dem Normalsteuersatz.

Wertmäßig setzte das Finanzamt 200.000 bis 270.000 Euro je Lizenz an, weil dies einerseits in einer Rechnung so aufgeteilt war und andererseits weil man zu demselben rechnerischen Ergebnis kann, wenn man vom Gesamtverkaufspreis den Verkehrswert der gebrauchten Boote abzog.

In der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) brachte die Bf. vor, dass aufgrund des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung der Verkauf nicht für Zwecke einer günstigeren Umsatzbesteuerung aufgeteilt werden könne.

Da der Handel mit Wörtherseelizenzen ohne Boote nicht möglich ist, könne dies auch keine eigenständige Leistung sein.

In einer Ergänzung der Berufung erläuterte die Bf. ausführlich den oben verkürzt dargestellten Vorgang der Neuzulassung der Motorbootlizenz auf den Erwerber:

„Der Vorgang einer Zulassung eines Motorbootes für den Wörthersee ist rechtlich wie folgend erläutert geregelt:

Im 6. Teil des Schifffahrtsgesetzes ist die Schiffszulassung geregelt. Nach § 102 (1) wird die Zulassung eines Fahrzeuges über Antrag des Verfügungsberechtigten durch die Behörde erteilt, sie ist an den Verfügungsberechtigten und das Fahrzeug gebunden.

Die zuständige Behörde ist der Landeshauptmann von Kärnten als Schifffahrtsbehörde.

Im Formular zur Schiffszulassung (antrag_schiffszulassung 2014.doc, 10/2013 — heruntergeladen auf der homepage der Kärntner Landesregierung) gibt es einen Antrag auf Wiederzulassung aufgrund der Änderung der Verfügungsberechtigung (siehe Beilage), dieser Antrag ist vom Verfügungsberechtigten des Bootes einzubringen.

Laut der Kärntner Schifffahrtsbehörde sind diesem Antrag die Nachweise über die Verfügungsberechtigung für Boot und Motor als Beilage anzuschließen. Darunter werden in der Regel Kaufverträge inklusive Zahlungsbestätigungen oder saldierte Rechnungen verstanden, die sowohl das Fahrzeug als auch den Motor eindeutig identifizieren (Angabe der Seriennummer für Schale und Motor). Zusätzlich wird auch im Informationsblatt des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie angeführt, dass der „Antrag auf Schiffszulassung nur von dem über das Fahrzeug Verfügungsberechtigten gesellt werden“ kann.

In § 106 (1) des Schifffahrtsgesetztes wird geregelt, dass die Zulassung eines Fahrzeuges in folgenden Fällen erlischt:

1. mit Ablauf der Zeit, für die sie erteilt wurde;
2. durch Zurücklegung der Zulassung;
3. durch den Verlust der Verfügungsberechtigung;
4. mit rechtskräftiger Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens im Falle des Todes des Verfügungsberechtigten;
5. durch Erloschen der Rechtspersönlichkeit des Verfügungsberechtigten;
6. bei Erteilung eines Gemeinschaftszeugnisses gem. § 100 Abs 2 durch die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedsstaates der Europäischen Union sowie bei Erteilung einer Zulassung, die gemäß § 101 zur Fahrt auf österreichischen Gewässern berechtigt.

Somit endet mit dem Verkauf des Bootes die Verfügungsberechtigung des Verkäufers über das Motorboot. Die Verkäuferin hatte selbst nie die Verfügungsberechtigung über die Motorbootzulassung und kann daher auch keine direkte Übertragung oder „Lieferung“ vornehmen. Kann die Verfügungsmacht nicht verschafft werden, kann auch daraus kein Umsatz entstehen.

Die neuerliche Zulassung (Wiederzulassung aufgrund der Änderung der Verfügungsberechtigung) ist an einen Antrag des Käufers des Motorbootes gebunden, da die Zulassung nicht nur an das Fahrzeug, sondern auch an den jeweils Verfügungsberechtigten gebunden ist. Damit ist klargestellt, dass das verkauftes Boot berechtigt, eine Zulassung zu beantragen.

Der Kauf des Fahrzeuges durch den Käufer begründet noch keine Zulassung dieses Fahrzeuges. Der Käufer muss als neuer Verfügungsberechtigter einen Antrag auf Wiederzulassung aufgrund der erfolgten Änderung der Verfügungsberechtigung unter Nachweis der Verfügungsberechtigung stellen.

Die Behörde hat über den Antrag des Käufers über die Wiederzulassung des gekauften Motorbootes mittels Bescheid zu entscheiden. Dies ist in § 103 Abs. 1 Schifffahrtsgesetz geregelt.

Somit stellt sich der Sachverhalt dar, dass eine Zulassung am Wörthersee nicht verkauft werden kann, sondern durch den Verfügungsberechtigten beantragt werden kann, die Behörde erteilt hierüber einen Bescheid.

Der Sachverhalt teilt sich in folgende Vorgänge auf:

- Es gibt einen Kaufvertrag über das Motorboot mit Wörtherseezulassung zwischen dem Verkäufer und Käufer (Verpflichtungsgeschäft), es erfolgt die Ausstellung einer Rechnung und die Bezahlung dieser.
- Das Motorboot wird an den Käufer übergeben, es kommt zum Eigentumsübergang (Verfügungsgeschäft).
- Die Zulassung für den Wörthersee für den Verkäufer erlischt durch den Verlust der Verfügungsberechtigung über das Boot
- Der Käufer kann mit der Verfügungsberechtigung über das Boot die Wiederzulassung aufgrund der erfolgten Änderung der Verfügungsberechtigung beantragen.

Zivilrechtlich wurde im Hinblick auf die Bestimmungen des Schifffahrtsgesetzes ein gebrauchtes Motorboot veräußert. Worauf die Finanzbehörde es stützt, dass eine Motorbootslizenz verkauft wurde, kann nicht nachvollzogen werden. Tatsache ist, dass die behördliche Zulassung des Motorbootes für den Wörthersee einen Antrag auf Wiederzulassung durch den Käufer verlangt.

Nach Aussage der Schifffahrtsbehörde geht die Abwicklung bei der Ummeldung von Motorbooten bei Wechsel der Verfügungsberechtigung wie oben angeführt vonstatten:

Der neue Erwerber hat die Zulassung zu beantragen, hierzu hat der Antragsteller seine Verfügungsberechtigung am Boot der Behörde nachzuweisen. Es ist nicht möglich eine Zulassungsnummer zu erhalten, wenn kein Nachweis einer Verfügungsberechtigung an einem Motorboot, das bereits über eine Zulassung verfügt, vorliegt.

In diesem Zusammenhang haben sich auch schon die Höchstgerichte geäußert:

Der VwGH hat mit seiner Entscheidung vom 24. Mai 1995 95/03/0014 bestätigt, dass eine Verfügung über die Zulassung im Erbwege nicht möglich ist, weil in diesem Fall mit dem Tod des Verfügungsberechtigten die Zulassung untergeht. Weiters hat der OGH mit seiner Entscheidung vom 31. März 2009 (Geschäftszahl 1 Ob 28/09p) nach § 102 Abs. 1 Schifffahrtsgesetz festgestellt, dass die Erteilung einer Zulassung an den Verfügungsberechtigung und das Fahrzeug gebunden ist. Eine isolierte Übertragung der

Zulassung ohne Verfügungsberechtigung eines Fahrzeuges ist ausgeschlossen (VwGH 24. Mai 1995, 95/03/0014).

Diese beiden Urteile besagen eindeutig, dass eine Zulassung für sich selbst nicht handelbar ist und jede Zulassung vom Verfügungsberechtigten eines Motorbootes neu zu beantragen ist. Nachdem der Erwerber des Bootes mit dem Erwerb des Bootes die Möglichkeit hat, eine Zulassung zu beantragen und diese Zulassung kostenlos von der Behörde erteilt wird, ergibt sich zwangsläufig der Wert des Bootes als Sache und nicht als Recht. Wenn also das Gericht meint, dass eine isolierte Übertragung der Zulassung ohne Verfügungsberechtigung an einem Fahrzeug ausgeschlossen ist, so lässt dies nur den Schluss zu, dass das Fahrzeug einen entsprechenden Wert aufweist. Weiters meint der OGH, dass die Normen des Schifffahrtsrechtes nicht dazu diesen, Ablösen für das Zurverfügungstellen von Zulassungen zu erhalten. Der OGH erläutert, dass der Handel mit Lizenzen rechtswidrig ist. Im vorgenannten Fall lag unseres Erachtens aber keine Übertragung eines Fahrzeugs vor, sondern ein reiner Handel der „Lizenz“, die dann auch korrekterweise vom Gericht als ungesetzlich angesehen wurde.“

Daraus folge in rechtlicher Hinsicht:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§1 UStG)

Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden (§ 3 UStG).

Der Verkauf des Bootes ist als Lieferung zu betrachten, gemäß der Betriebsprüfung ist bei gebrauchten Booten eine Differenzbesteuerung zulässig.

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung und somit nicht in der Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz eines Gegenstandes an den Abnehmer bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Sonstige Leistungen können in

- aktivem Tun (Beförderungsleistung, Steuerberatungsleistungen, Vermittlungsleistungen etc.),
- einem Unterlassen (Verzicht auf Wettbewerb) oder
- im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Der Verkauf der „Berechtigung zur Zulassung“ stellt eine sonstige Leistung dar, bei der entweder das Recht aktiv übertragen wird, oder durch eine Duldung oder Unterlassungshandlung, dem Begünstigen die Zulassung ermöglicht wird. Nachdem die Zulassung mit dem Verkauf des Bootes untergeht, ist eine Übertragung weder durch aktives‘ Handeln noch durch eine Duldung möglich. Eine zu besteuernnde sonstige Leistung ist nicht existent.

FAZIT: Wie sich aus den Ausführungen ergibt, ist die „Zulassung“ weder Nebenleistung noch Hauptleistung, sondern in diesem Geschäft gar nicht existent, es wurden sowohl zivil- als auch steuerrechtlich gebrauchten Motorboote geliefert und veräußert, die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG ist auf die Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis anzuwenden.

Die Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG ist u.a. für die Lieferung von körperlichen Gegenständen unter diesen Voraussetzungen anwendbar, wenn

- Der Unternehmer ein Handler ist, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
- Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

Nachdem die gebrauchten Boote als körperliche Gegenstände der Differenzbesteuerung unterliegen, und die weiteren Voraussetzungen zutreffen, kann diese angewendet werden.

Die rechtliche Beurteilung des Finanzamtes zeigt eine andere Rechtsdarstellung: Das Finanzamt geht von einem Verkauf des gebrauchten Bootes und von einem Verkauf der Zulassung aus, diese zwei Vorgänge wurden zwar in einem Betrag abgerechnet, stellen aber zwei eigenständige Leistungen dar. Daher stellt sich für das Finanzamt die Frage nach der Einheitlichkeit der Leistung, da grundsätzlich jede einzelne entgeltliche Leistung eines Unternehmers Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer ist. Lediglich unselbständige Nebenleistungen teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Nachdem allerdings eine Zulassung für den Wörthersee (auch gemäß OGH) nicht veräußerbar ist und diese nur durch einen Antrag durch den Verfügungsberechtigten bei der zuständigen Behörde erlangt werden kann, darf in diesem Fall weder von einer gesonderten noch von einer Nebenleistung ausgegangen werden.

Daher erübrigt sich die Diskussion, ob zwei selbständige Leistungen oder eine Hauptleistung und eine Nebenleistung vorliegen, da es sich nur um eine Leistung handelt - nämlich die Lieferung eines gebrauchten Motorbootes.

Allgemeine Verkehrsauffassung der Wörtherseelizenzen

In der Umgangssprache hat sich offensichtlich der Begriff der „Wörtherseelizenz“ etabliert, dies kann man auch aus den Ausführungen im Vorlagebericht ersehen, in dem an mehreren Stellen von einer „Wörtherseelizenz“ die Rede ist.

Überdies wird in konsequenter Weiterführung des Begriffes „Wörtherseelizenz“ in der Öffentlichkeit anscheinend die Meinung vertreten, dass diese „Wörtherseelizenz“ handelbar ist (siehe auch aus den Ausführungen im Vorlagebericht).

Doch was ist eine Lizenz: Ganz allgemein ist eine Lizenz eine Erlaubnis, Dinge zu tun, die ohne diese verboten sind. Eine sehr große Rolle spielen Lizenzverträge in Industrie und Handel, um Dritten ein Nutzungsrecht an gewerblichen Schutzrechten (Patente, Gebrauchsmuster, eingetragene Marken) unter definierten Bedingungen einzuräumen. Der Begriff der Lizenz wird im Gesetz nicht überall verwendet. Das Urheberrecht gebraucht z. B. den Begriff des Nutzungsrechts, ohne dass damit etwas anderes gemeint wäre.

Eine Lizenz stellt also ein selbständiges Recht dar, das zur Nutzung überlassen oder aber auch verkauft werden kann. Trifft dies auch auf eine „Wörtherseelizenz“ zu? Nach den bereits getätigten Ausführungen ist der Vorgang der Wörtherseezulassung an die Schifffahrtsbehörde gebunden und nach den Vorschriften der korrespondierenden Gesetze und Verordnungen durchzuführen. Somit muss dies verneint werden.

In der Abwicklung war den Unternehmern, die gebrauchte Motorboote am Wörthersee handelten, bewusst, dass ein Handel mit einer Wörtherseelizenz losgelöst vom Boot mit der jeweiligen Zulassungsnummer zum Verlust der Zulassung führt. Also wurde das Recht für sich alleine weder gehandelt noch wurde es ja der Verkehrsauffassung so gesehen. Das belegt auch das bereits erwähnte Urteil des OGH.

Nach der Verkehrsauffassung wurde immer ein zugelassenes Boot gehandelt, dessen hoher Wert gerechtfertigt empfunden wurde, weil eben das Boot die bedogene Eigenschaft aufwies, eben zum Betrieb am Wörthersee zugelassen zu sein. Keineswegs entsprach es daher der Verkehrsauffassung, dass die Lizenz für sich selbst existent ist.

Demgegenüber vertritt das Finanzamt eine andere Auffassung, wie im Vorlagebericht u.a. angeführt wird:

„Keinesfalls ist die Wörtherseelizenz als untergeordnete bzw. unselbständige Nebenleistung zur Lieferung des Bootes zu qualifizieren“ und „Der Verkauf einer Wörtherseelizenz kommt weder üblicherweise im Gefolge der Hauptleistung vor, noch ist diese im Verhältnis zur Lieferung des Bootes von untergeordneter Bedeutung noch hat sie den Zweck, die Hauptleistung abzurunden (dienende Funktion)“.

Hat das Boot (sowie in allen anderen Fällen) noch einen nicht vernachlässigbaren Wert, ist das Entgelt nach Ansicht des Finanzamtes sachgerecht in einen Kaufpreis für das Boot, welches jederzeit auch auf einem anderen Gewässer verwendet werden kann und ein Entgelt für die Überlassung von Rechten (eine unmittelbare Übertragung der „Wörtherseelizenz“ ist aus öffentlich-rechtlichen Gründen nicht möglich) aufzuteilen.

Das Finanzamt folgt in diesen Auffassungen unreflektiert den Laienmeinungen - nämlich jener Personen, die den Begriff Wörtherseelizenz nicht aus eigener Wahrnehmung kennen, sondern nur von Boulevard-Berichten der Presse -, welche diese Lizenzen für handelbar halten, obwohl es tatsächlich keine Möglichkeit gibt, diese Zulassung rechtsgeschäftlich zu übertragen und der Käufer einen neuen Antrag auf Zulassung zu stellen hat.

Die allgemeine Verkehrsauffassung geht nicht davon aus, dass es sich bei der „Zulassung“ um ein selbständiges Recht handelt. Ein nicht selbstständiges Recht kann aber auch nicht Gegenstand eines umsatzsteuerlichen Rechtsgeschäftes sein. Auch der OGH hat dies bestätigt, indem er ausgesprochen hat, dass die Wörtherseelizenz für sich nicht handelbar ist. Somit kommt es zu keiner Übertragung einer „Lizenz“, sondern zur Übertragung eines gebrauchten Motorbootes, das über eine Zulassung am Wörthersee verfügt.

Das Amt der Kärntner Landesregierung als Schifffahrtsbehörde (siehe Anlage) verneint die Zuteilung eines Kennzeichens an einen Antragsteller ohne Verfügungsberechtigung über ein Motorboot, das bereits über eine Zulassung verfügt. Somit hat die Schifffahrtsbehörde die Verfügungsberechtigung über das entsprechende Motorboot zu überprüfen, dies erfolgt durch Vorlage der entsprechenden Verträge, über die die Schifffahrtsbehörde hiermit Kenntnis erlangt. Damit weiß die Kärntner Zulassungsbehörde und das Amt der Kärntner Landesregierung über die Kaufpreise Bescheid und hält konkludent somit Kaufpreise von etwa 300.000 Euro für ein gebrauchtes Wörthersee-Motorboot als angemessen, andernfalls hätte die Zulassungsbehörde wohl entsprechende Feststellungen hinsichtlich Missbrauchs der Bestimmungen des Schifffahrtsgesetzes getroffen. Dies sollte im Hinblick auf die Verkehrsauffassung, ob die Lieferung eines Gegenstandes oder eine sonstige Leistung vorliegt nicht gänzlich irrelevant sein.

Im übrigen möchten wir nicht unerwähnt lassen, dass die Abgabenbehörde keinerlei zivilrechtliche Überlegungen angestellt hat, sondern einen eher volkstümlichen Erklärungsversuch unternommen hat, damit ist sie ihrer gesetzlichen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen und der Bescheid ist schon wegen Verfahrensmängel aufzuheben.“

Das Finanzamt replizierte darauf (auszugsweise):

Wird beispielsweise - wie in vielen der vorliegenden Fälle - für einen Gegenstand, der einen objektiven Verkehrswert von 50.000 Euro hat, dessen Erwerb aber formale Voraussetzung für den Erhalt einer Zulassung zum Betrieb eines Bootes auf dem Wörthersee ist, ein „Kaufpreis“ von 300.000 Euro bezahlt, steht für einen vernünftig denkenden und handelnden Käufer nicht der bloße Gegenstand im Vordergrund, sondern die Möglichkeit, selbst eine solche Zulassung zu beantragen. Vom Kaufpreis entfallen somit 50.000 Euro auf das Boot und 250.000 Euro auf den Verzicht des Rechts auf die „Wörthersee-Zulassung“ durch den Vorgänger.

Würde jemand dasselbe Boot für einen anderen Zweck (d.h. Betrieb auf einem anderen Gewässer) erwerben, wäre er niemals bereit, ein Vielfaches des objektiven Verkehrswerts von 50.000 Euro zu bezahlen. So wurden selbst für schrottreife Boote in der Vergangenheit Beträge von 250.000 Euro und mehr erzielt. Um diese Beurteilung treffen zu können, ist entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung unter Punkt 3 letzter Absatz der ergänzenden Stellungnahme vom 1.12.2015 nicht nur ein Bürger, der sich ernsthaft mit dem Erwerb eines Motorbootes am Wörthersee befasst, in der Lage, sondern jeder vernünftige Durchschnittsverbraucher.

Zu Punkt 1 (Absicht des Gesetzgebers, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden) und Punkt 4 (Unkörperliche Gegenstände sind von der Differenzbesteuerung ausgenommen) wird ausgeführt, dass der Normzweck der Differenzbesteuerung grundsätzlich darin besteht, eine „Doppelbesteuerung“ zu vermeiden. Da der klare Wortlaut der Bestimmung jedoch ausdrücklich auf körperliche Gegenstände beschränkt ist, bleibt für eine teleologische Interpretation kein Raum. Beim Verzicht auf die Wörtherseezulassung handelt es sich zweifellos um keinen körperlichen Gegenstand, sondern um ein Recht, auf welches gegen Entgelt verzichtet wird. Darüber hinaus wird es in den seltensten Fällen im Hinblick auf die Ablösezahlung zu einer Doppelbesteuerung kommen, da es auf einer Vorstufe nur dann zu einer Umsatzsteuerbelastung gekommen sein kann, wenn ein Unternehmer dieses im Rahmen seines Unternehmens an einen Nichtunternehmer „verkauft“ hat. Vielfach wird dies jedoch von Anfang an zwischen Privatpersonen der Fall gewesen sein oder der Wert ist erst beim bisherigen Zulassungsinhaber originär - und damit ohne jede Steuerbelastung - entstanden ist, sodass gar kein sachlicher Grund für eine Entlastung mittels Differenzbesteuerung - zum Unterschied von körperlichen Gegenständen - besteht. Dass Hoheitsrechte durch privatrechtliche Vereinbarungen nicht rechtswirksam übertragen werden können, ist unbestritten. Das ändert jedoch nichts daran, dass im obigen Beispiel der Händler und in weiterer Folge der Käufer einen „Aufpreis“ von 250.000 Euro und mehr zu bezahlen bereit sind. Wenn auch eine direkte Übertragung des Rechts auf Zulassung vom Verkäufer auf den Käufer formaljuristisch nicht möglich ist, geht der Käufer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon aus, dass er (wieder) diese nunmehr frei gewordene Zulassung bekommt. Der Verkäufer erhält 250.000 Euro somit - ebenfalls formaljuristisch betrachtet - nicht für die Übertragung des Rechts, sondern für den Verzicht auf seine Zulassung. Wie aus dem Antwortschreiben der Kärntner Landesregierung vom 27.10.2015 hervorgeht (Frage B1 und B2), geht die Lizenz des Verkäufers „de facto“ auf den Käufer über. Damit ist ein eindeutiger Kausalzusammenhang zwischen dem Verzicht auf das Recht durch den Verkäufer und den Erwerb der Zulassung durch den Käufer gegeben. Ziel dieses Zulassungssystems ist in erster Linie nur, dass die Maximalanzahl von 338 Motorbooten nicht überschritten wird. Der Stand ist offenbar seit vielen Jahren unverändert, da nach einerseits nur frei gewordene Zulassungen neu vergeben werden, andererseits aber natürlich niemand wegen des hohen „Marktwertes“ seine Zulassung einfach verfallen lässt. (...)

Wird demnach beispielsweise für ein schrottiges Boot 250.000 Euro bezahlt, kommt es dem Käufer („Durchschnittsbürger“) wohl nicht ernsthaft auf das Boot, sondern ausschließlich auf die Möglichkeit an, die durch Verzicht des Verkäufers frei gewordene „Wörthersee-Zulassung“ de facto auf ein neues Boot zu übertragen. Dass hier eine einheitliche sonstige Leistung (Rechtsverzicht) vorliegt und der erworbene Gegenstand völlig in den Hintergrund tritt, ist keineswegs so wirklichkeitsfremd, wie es in Punkt 3 der ergänzenden Stellungnahme dargestellt wird, sondern offensichtlich.

Damit ist auch – entgegen den Ausführungen unter Punkt 7 der Stellungnahme – klar erwiesen, dass die Aufgabe der Zulassung für sich allein sehr wohl sinnvoll bestehen

kann und eine selbständige wirtschaftliche Leistung sein kann. Die rechtsgeschäftliche Koppelung beider Hauptleistungen führt zu keinem anderen Ergebnis, wenn das Boot regelmäßig nur als notwendiges „Vehikel“ zum Neuerwerb der Lizenz durch den Käufer dient. In fast allen vorliegenden Fällen ist der Wert des Bootes im Verhältnis zum Gesamtkaufpreis (einschließlich „Lizenz“) so untergeordnet, dass davon ausgegangen werden kann, dass der Käufer die Zulassung entweder auf ein neues Boot übertragen wird oder erhebliche Restaurierungsaufwendungen in Kauf zu nehmen bereit ist, nur um die allgemein begehrte „Wörtherseelizenz“ zu erhalten.

Hat das Boot noch einen nicht vernachlässigbaren Wert, ist das Entgelt sachgerecht in einen Kaufpreis für das Boot, welches jederzeit auch auf einem anderen Gewässer verwendet werden kann (ggf. mit Differenzbesteuerung, wenn die übrigen Voraussetzungen gem. § 24 UStG vorliegen) und in ein Entgelt für den Verzicht auf das Recht der bestehenden Zulassung aufzuteilen.

Diese Stellungnahme blieb von der Bf. nicht unwidersprochen:

In Rz 342 der UStR sei zu sehen, dass zB der Gesetzgeber einen Kundenstock oder einen Firmenwert, als körperliche Sache sieht. Dies sei insoferne wichtig, als die Betriebsprüfung zu beweisen versucht, das eine Wörtherseebootszulassung ein eigenständiges Recht sei.

Unter diesem Aspekt scheint die Auffassung, der Bf. handle nicht mit Booten, sondern mit Rechten, umso absurder, weil ja seit Jahrzehnten kein Bootserwerber auf die Idee gekommen wäre ausschließlich eine Bootzulassung zu erwerben, sondern immer klar war, dass ein Motorboot erworben werden muss. Natürlich war auch dem Erwerber klar, dass was die besondere Eigenschaft des Bootes war und das er diese Eigenschaft auch auf ein anderes, neues Boot übertragen kann. Aber nachdem die Lebensdauer eines Motorbootes mehrere Jahrzehnte dauern kann, werden die verkauften gebrauchten Motorboote samt Zulassung überwiegend für Jahre weiterverwendet. (...)

Die Aufspaltung einer einheitlichen Leistung in einzelne Leistungen sei eher die Ausnahme als die Regel. Würden nämlich beim Verkauf eines Motorbootes die Leistungen aufgespalten, wäre dies wirklichkeitsfremd, weil der Erwerber einerseits mit einem gebrauchten Boot ohne Zulassung nichts anfangen konnte und andererseits er auch mit dem Erwerb der Zulassung als gesondertes Wirtschaftsgut nur verlieren kann, weil diese unverzüglich (ohne Boot) verfällt. (...)

„VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161 zum Durchschnittsverbraucher.

Zunächst ist einmal zu definieren, wer in diesem Fall der Durchschnittsverbraucher ist. Ist hier der Durchschnitt aller! Verbraucher aller Leistungen (in Österreich, weltweit) gemeint, oder der Durchschnitt jener Personen, die eine bestimmte Leistung „verbrauchen“?

Sinnvollerweise kann sich die zu betrachtende Menge wohl nur auf jene Personen beziehen, die mit der jeweiligen Leistung in Verbindung gebracht werden können.

Verbraucher können im vorliegenden Fall daher nur jene Personen sein, die gebrauchte Motorboote am Wörthersee gekauft oder verkauft haben. Diese so definierten Durchschnittsverbraucher sehen allerdings eindeutig den Bootserwerb als Leistung. Dann auch wenn der Käufer die Absicht hat, in späterer Folge das Boot zu wechseln, so liegt es doch auf der Hand, das er auch mit dem gebrauchten Boot fahren kann und dies auch in der Regel tut.

Die Sicht der Betriebsprüfung, wonach der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gegenüber einer abweichenden Parteienvereinbarung der Vorzug zu geben ist, führt daher zu der von der Berufungswerberin gewünschten Auslegung. Gerade weil der Durchschnittsverbraucher auch regelmäßig Partei ist kommt es auch zu keine Abweichung in der Parteienvereinbarung kommen. Der Durchschnittsverbraucher „Motorboot“ weiß um die besondere Eigenschaft des erworbenen Bootes und die Notwendigkeit des Bootes selbst, diese Eigenschaft zu erhalten. Die vereinfachende Darstellung der Betriebsprüfung wonach alle Personen als Durchschnittsbetrachter in Frage kommen ist daher falsch und führt zu einer falschen Beurteilung des Sachverhaltes.

VwGH 18.7.2001, 99/13/0176 ist nicht relevant weil die Bootszulassung Teil des Bootes ist und keine eigenständige Leistung. Nach dem die Lieferungen nachweislich erfolgt sind, ist mir nicht klar, worauf die Betriebsprüfung bei diesem einkopierten Text hinauswill.

Wertverhältnis: Für den Durchschnittsverbraucher Bootskäufer ist der Vorgang klar, er erwirbt ein Boot mit besonderen Eigenschaften. Der Durchschnittsverbraucher, der in diesem Fall seine Information aus der Regenbogen-Presse entnimmt, ist aber in diesem Fall nicht heranzuziehen. (vergl. Kleine Zeitung vom 23. April 2012). Hier wird die Bootszulassung als handelbare „Wörtherseelizenz“ bezeichnet und der breiten Leserschaft der Eindruck vermittelt, das dies den Tatsachen entspricht. Die Aussage der Kärntner Landesregierung widerspricht aber dieser volkstümlichen Darstellung.

BFH 3.6.2009, XI 34/08: Die Betriebsprüfung möchte die Beteiligten in die Irre führen. Dieses Judikat spricht über den Verkauf von Eintrittskarten zu Kulturveranstaltungen ab. Hier es offensichtlich, dass der Erwerber auf die zivilrechtlich als „kleines Inhaberpapier“ Eintrittskarte selbst überhaupt keinen Wert legt und in fast allen Fällen die Eintrittskarte nach der Vorstellung weggeworfen werden. In unserem Fall wird ja ein fahrtüchtiges Kraftfahrzeug erworben, das entgegen der Aussage der Betriebsprüfung nicht „schrottreif“ sein darf, sondern entsprechend der schiffstechnischen Voraussetzungen fahrtüchtig sein muss.

(Seite 3, 3. Absatz): Auch wenn die Betriebsprüfung meine alternative Argumentation „Verzicht auf das Recht“ aufgreift und für sich gewinnbringend einsetzen möchte, übersieht sie dabei, dass der reine Verzicht auf die Bootszulassung nicht vorkommt, sondern ausschließlich als untrennbare Eigenschaft zum Bootskauf auftreten kann.

(Seite 2, letzter Absatz): Begrüßenswert ist die Einsicht der Betriebsprüfung, dass Hoheitsrechte privatrechtlich nicht rechtswirksam übertragen werden können. Der Käufer kann aus heutiger Sicht mit Sicherheit davon ausgehen, dass die Übertragung

der Bootzulassung auf ein anderes Boot — bei Vorliegen der bereits von der Zulassungsbehörde vorgetragenen Voraussetzungen — durch die Behörde erfolgen wird.

Er ist aber nicht davor gefeit, dass sich die Rechtslage ändert. Der Kausalzusammenhang ist auch offensichtlich und wird weder von der Zulassungsbehörde noch von mir verneint. Aber deshalb wird die Bootszulassung nicht zu einer eigenständigen Leistung. Vielmehr ist Sie eine besondere Eigenschaft des angemeldeten, fahrtüchtigen Bootes. Und zu Recht stellt die Betriebsprüfung fest, dass niemand seine Zulassung einfach verfallen lassen wird.

(Seite 3, 2. Absatz): Erstaunlich ist, dass die Betriebsprüfung die vereinfachende Aussage der Kärntner Landesregierung, "die Zulassung pickt am Boot" nicht als Tatsache zu Kenntnis nimmt. Offenbar ist die Betriebsprüfung der Meinung, die Aussage der Zulassungsbehörde sei falsch.

(Seite 3, 3. Absatz): Die Aussage der Betriebsprüfung, es werden schrottreife Boote verkauft ist falsch. Damit widerspricht die Behörde der Zeugenaussage der Kärntner Landesregierung, es muss sich bei den Booten um technisch einwandfrei funktionierende Boote handeln. Bei dieser Voraussetzung kann man sicher nicht von schrottreif reden. Im Übrigen werden seit vielen Jahren immer wieder wertvolle gebrauchte Boote (Petrazzini, Boesch, Riva) gehandelt, bei denen der Wert des Bootes mehrere hunderttausend Euro betragen kann. Es ist also die Wahl des Beispiels erstens falsch (weil schrottreif keine Option ist) und zweitens undifferenziert und unlogisch, weil ja die Aussage der Finanz ja wohl für alle Boote, gleichwohl für wertvolle wie für weniger wertvolle, zutreffend sein muss.

(Seite 3, 4. Absatz) Die Betriebsprüfung widerspricht den Aussagen der Kärntner Landesregierung, wenn sie die Behauptung aufstellt, das die Aufgabe der Zulassung für sich allein sinnvoll bestehen kann. Wird ein Boot abgemeldet, ohne Verkauf oder Neuanmeldung eines Bootes ist diese Zulassungsnummer aufgegeben. Ein Verzicht auf das Recht der Zulassung unter Anwendung der logischen Denkgesetze keine eigenständige Leistung sein.

(...)

Das dingliche Recht im Umsatzsteuergesetz:

Die Frage, die sich in dem Zusammenhang stellt ist, ob der Unternehmer dieses „Recht“ unmittelbar, losgelöst vom Gegenstand der Lieferung übertragen kann, oder ob das Recht ein Boot auf dem Wörthersee zu benutzen, so an der „Sache klebt“, dass es zur Eigenschaft des Bootes gehört, wie etwa das Design oder die Marke und daher von diesem nicht abgespalten werden kann.

Nur die rechtlich autonome Fähigkeit einer Weitergabe der Berechtigung würde die Voraussetzung schaffen, eine selbständige sonstige Leistung anzunehmen.

Jede im Wirtschaftsverkehr als umsatzsteuerbare Leistung identifizierbare Tätigkeit gegen Entgelt setzt die Möglichkeit, diese durch eigene Entscheidung des Unternehmers gesondert erbringen zu können, voraus.

Die Berechtigung auf dem See ein Boot benutzen zu dürfen, beruht im Wesentlichen auf der VO des Landeshauptmannes vom 10. April 2002, mit der die Schifffahrt auf Kärntner Seen geregelt wird (LGBI. 28/2002, idF LGBI. 50/2012). Die Verordnungsermächtigung des Landeshauptmannes als zuständige Behörde ist in § 37 Abs 5 Schifffahrtsgesetz (BGBI. 62/1997 idF BGBI. 61/2015) für Verkehrsbeschränkungen nach § 17 Abs. 2 geregelt.

Das Schifffahrtsgesetz bestimmt, dass die Zulassung eines Fahrzeuges über Antrag des Verfügungsberechtigten durch die Behörde erteilt wird. Sie ist im Bescheid an den Verfügungsberechtigten und das Fahrzeug gebunden (§ 102 Abs. 1 SchifffahrtsG).

Verfügungsberechtigter ist ein auf Grund eines Rechtstitels zur Benutzung einer Sache Berechtigter, wie ein Eigentümer, Bestandsnehmer, Leasingnehmer, Entlehner (§ 2 Z 27 SchifffahrtsG).

Aus der Vorschrift geht hervor, dass jedes Fahrzeug einem Verfügungsberechtigten zuzuordnen ist. Das Zulassungsverfahren hat die Funktion einer rechtsverbindlichen Feststellung des Verfügungsberechtigten. Die Behörde hat in dem Verfahren die Befugnis als Verfügungsberechtigter Anträge stellen zu können, festzustellen und den Verfügungsberechtigten als Partei im Bescheid zu bezeichnen (Muzak, Österreichisches, Europäisches und Internationales Binnenschifffahrtsrecht, 187). Die Zulassung ist durch Urkunde zu erteilen. Diese gilt als Bescheid (§ 103 Abs. 1 Schifffahrtsgesetz). Mit der Zulassung ist ein amtliches Kennzeichen zu erteilen (§ 104 Abs. 1 Schifffahrtsgesetz). Die Zulassung erlischt, mit Zeitablauf, durch Zurücklegung der Zulassung, durch Verlust der Verfügungsberechtigung oder mit rechtskräftiger Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens im Falle des Todes des Verfügungsberechtigten (§ 106 Abs. 1 Schifffahrtsgesetz).

Die zuständige Behörde ist das Amt der Kärntner Landesregierung, die in mittelbarer Bundesverwaltung das Schifffahrtsgesetz zu vollziehen hat und in eigener Verwaltung die besondere Beschränkung der Zulassung von Fahrzeugen für Private auf den Kärntner Seen (§ 37 Abs. 1 Z 2 Wm § 37 Abs. 5 SchifffahrtsG; Muzak, 533). Im Vollzug der VO 28/2002 durch die Landesbehörde wird so vorgegangen, dass die für ein Fahrzeug einmal erteilte Zulassung auch durch im Erbwege übertragene Fahrzeuge dem Erben auf Antrag erteilt wird.

Folglich ist die Zulassung eines Fahrzeugs verdinglicht. Eine Übertragung einer Zulassung, losgelöst vom Fahrzeug selbst ist rechtlich nicht möglich (OGH 31.3.2009, Ob28/09p).

Die schifffahrtsrechtliche Zulassung ist an das Fahrzeug gebunden. Folglich sind die Wirkungen des Bescheides als dinglich zu beurteilen (Pauger, Der dingliche Bescheid. Untersuchung zum Rechtsübergang dinglicher Verwaltungsverhältnisse, ZfV 1984, 93).

Dabei kommt es nicht darauf an, dass der Gesetzgeber ausdrücklich anordnet, ob mit dem Eigentümerwechsel der Bescheid ausdrücklich unberührt bleibt. Nach der Judikatur des VwGH sind dies Bescheide, die zwar an eine bestimmte Person gerichtet sind, sich jedoch derart auf eine Sache beziehen, dass es lediglich auf die Eigenschaft und Beschaffenheit der Sache und nicht auf die Person ankommt, der gegenüber der Bescheid erlassen wurde (VwGH vom 3.9.2008, 2005/03/0219, mwN). Solche Anordnungen betreffen ausdrücklich auch das Schifffahrtsrecht, sowohl das private Schifffahrtsanlagerecht als auch die Zulassung, weil die Antrags- und Bewilligungsvorschriften gleich sind (§ 45 — 60 SchifffahrtsG; siehe auch Pauger, 96).

Die Rechte, die mit der Sache verbunden sind, etwa die Zulassung zur Nutzung auf dem Wörthersee, kann nur derjenige ausüben, dem die Sache auch zugerechnet werden kann. Das ist im gegenständlichen Fall der Verfügungsberechtigte, oder die Person, die zur Sachherrschaft befugt ist. Dingliche Rechte können sich nicht nur auf unbewegliche Sachen, sondern auch für bewegliche Sache beziehen (Granner, Dingliche Wirkung öffentlicher Rechte, 135).

Umsatzsteuerlich bedeutet dies, dass die Übertragung der Zulassung durch den Verkauf nur mit dem Fahrzeug und die Berechtigung aus dem Fahrzeug bewirkt wird.

Eine gesonderte selbständige Hauptleistung, die in der Zulassung erfolgt, kann rechtlich nicht abgespalten werden. Die Zulassungsfähigkeit des Fahrzeugs, als ein solches, welches unter die 335 von der Verordnung 28/2002 umfasstes zählt, ist eine Eigenschaft des Gegenstandes der Lieferung, gleich einer Marke, dem Design oder dem Erzeugungsdatum.

Mit der Aufgabe der Verfügungsberechtigung (durch Verkauf) bleibt diese Eigenschaft untrennbar mit dem Fahrzeug, als ius ad rem erhalten.

Die Auffassung der Abgabenverwaltung, dass bei einem Verkauf von Gebrauchbooten am Wörthersee, die zur Nutzung auf dem Gewässer zugelassen sind, zwei Hauptleistungen vorlägen, ist mit dem Umsatzsteuerrecht, wie es durch Richtlinie, Gesetz und Rechtsprechung vorgegeben und auszulegen ist, nicht vereinbar.

Erstens erfordert die Annahme, dass in der Übertragung der Zulassung eine selbständige Leistung vorläge, die rechtliche Möglichkeit des Verkäufers, diese zu erbringen. Rechtlich ist dies unmöglich, weil die Zulassung Teil der Eigenschaften der Sache ist.

Zweitens, würde die Spaltung der Leistung vom Fahrzeug eine Maßnahme sein, die den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln würde und einen Umsatz steuerpflichtig machen, für den kein Vorsteuerabzug zusteht.

Mit einem weiteren Schreiben übermittelte der steuerliche Vertreter eine Stellungnahme zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel. Der hier als Gutachter tätige Wissenschaftler kommt zusammengefasst zu folgendem Ergebnis:

- Eine eigenständige Leistung der Übertragung einer Zulassung nach dem SchFG für die Benutzung eines Wasserfahrzeugs am Wörthersee ist rechtlich völlig undenkbar, wie sich aus dem SchFG und insbesondere auch aus der Judikatur von VwGH und OGH ergibt. Die Zulassung für ein bestimmtes Boot stellt ein höchstpersönliches, in einem individuellen Verwaltungsverfahren erteiltes Recht dar und erlischt ex lege mit dem Ende der Verfügungsberechtigung über das Boot. Zivilrechtliche Verfügungen über die Zulassung sind rechtlich unmöglich, was wohl auch eine Mehrwertsteuerbarkeit vereitelte.
- Auch mittels rein "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" kann keine eigenständig zu beurteilende "Lizenzübertragung" im Zuge der Veräußerung des Bootes angenommen werden. Der Erwerber leistet einen etwaigen Mehrpreis nicht deshalb, weil ihm der Veräußerer eine wie auch immer geartete "Zusatzleistung" zur Erlangung einer neuerlichen Zulassung erbringen kann. Stattdessen steht im Vordergrund, dass mit dem Erwerb des Bootes die Verfügungsberechtigung und damit die Zulassung des bisherigen Inhabers erlischt und somit innerhalb der gesetzlichen Höchstzahl an Zulassungen für den Wörthersee "ein Platz frei wird" (andernfalls scheitern Zulassungsanträge in quasi allen Fällen daran, dass das gesetzliche Kontingent ausgeschöpft ist). Das ist für den Erwerber insofern attraktiv, als zumindest vor 4.8.2016 keine Rangfolge der Bearbeitung von Zulassungsansuchen festgelegt war und sein Antrag als neuer Verfügungsberechtigter über ein zuvor bereits zugelassenes Boot entsprechend gelebter Verwaltungspraxis unmittelbar nach Löschung der alten Zulassung erfolgte. Auch wirtschaftlich betrachtet konnte der Käufer aber somit nicht die "Lizenz" vom Verkäufer des Boots erwerben.

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

Für die Entscheidung der Frage, ob der sohin einheitlich zu beurteilende Umsatz eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt, ist zu klären, ob nach den Intentionen der Parteien und der Verkehrsauffassung die Erlangung der Verfügungsmacht an einem bestimmten Gegenstand den wesentlichen Gehalt des Vorganges oder der Erwerb von Berechtigungen, die durch Gegenstände verkörpert sein mögen, ausmacht. Alle positiven, vom Erwerber beabsichtigten Folgen für sein späteres Zulassungsverfahren sind Ausfluss der Erlangung der Verfügungsmacht am Boot. Das gilt sowohl für das Erlöschen der „alten“ Zulassung durch Verlust der Verfügungsberechtigung des Vormanns und damit „Freiwerden eines Platzes“ im gesetzlichen Kontingent für derartige Zulassungen als auch die rein auf der Verwaltungspraxis basierende Möglichkeit, als neuer Verfügungsberechtigter des bereits zuvor zugelassenen Bootes genau zum

richtigen Zeitpunkt nach ebendiesem „Freiwerden des Platzes“ einen eigenen, neuerlichen Zulassungsantrag zu stellen. Diese Folgen beruhen aber auf dem Wechsel der Berechtigung an der Substanz des Bootes, sodass es den Parteien des Verkaufsvorgangs primär auf ebenjenen Übergang der Verfügungsmacht ankommt, was einer Lieferung nach § 3 UStG entspricht. Der einheitliche Vorgang ist daher als umsatzsteuerliche Lieferung zu qualifizieren, welche der Differenzbesteuerung zugänglich ist.

- Das Boot als Gegenstand verkörpert im Übrigen nicht bloß eine Zulassung als bloßer „Objektträger“, sondern der Übergang der Verfügungsmacht über die Substanz eines konkreten und individuellen Bootes mit einer besonderen Eigenschaft (bestehende bzw nach Übergang der Verfügungsberechtigung ehemalige Zulassung) ist wesentlicher Gegenstand des zu beurteilenden Umsatzes. Wie sich auch im Vergleich mit anderen in der Literatur angeführten Beispielen zeigt, liegt eine Lieferung des Bootes vor, da sich die Zulassung für den Wörthersee nicht mehrfach auswerten oder die günstige Position im Zulassungsverfahren auf andere Weise als durch die Verfügungsberechtigung über das jeweilige Boot nicht erreichen lässt.
- Auch im Hinblick auf die Zielsetzung der Differenzbesteuerung erscheint deren Anwendung auf die Lieferung von „Booten mit Wörthersee-Zulassung“ systemkonform. Denn bei vollständiger Besteuerung des Entgelts beim Wiederverkäufer käme es zu einer Wettbewerbsverzerrung und gegebenenfalls Doppelbelastungen, die gerade durch die Differenzbesteuerung vermieden werden sollen. Außerdem ist mit den Grundlagen einer Netto-Allphasen-Mehrwertsteuer nicht vereinbar, den zuvor gegebenenfalls in einem Privatvermögen geschaffenen „Mehrwert“ mangels Entlastungsmöglichkeit in Summe beim nachfolgenden, zweifellos unternehmerischen und mehrwertsteuerbare Umsätze ausführenden Händler zu erfassen. Der Unionsgesetzgeber der MwStSyst-RL wollte gerade in solchen Fällen, in denen Wiederverkäufer idR von Privatpersonen Gegenstände mit besonderen Eigenschaften erwerben, die Möglichkeit der Differenzbesteuerung eröffnen.

Mit Mail vom 16.10.2017 machte der steuerliche Vertreter folgende Einwendungen:

„Verfahrensmängel der Behörde, weil die rechtlichen Grundlagen nicht geprüft wurden (SchFG, USTR, ABGB). Es wurden Annahmen getroffen, aber nicht begründet. Es wurde nicht geprüft oder die behauptete „Motorbootlizenz“ körperlich oder unkörperlich ist. UE sind die Verfahrensmängel so eklatant, das eine Aufhebung der Bescheide geboten erscheint. Die Notwendigkeit der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wurde nicht ermessen gemäß geprüft, sondern ergab sich einfach aus einer Behauptung. Das Umsatzsteuerrecht sieht die wirtschaftliche Betrachtungsweise sehr eng und untersagt das künstliche Ausspalten von Leistungen RZ 346. Ermessensfehlgebrauch (oder Ermessensmissbrauch) bedeutet, dass die Behörde den Sinn und Zweck des Gesetzes nicht richtig erkennt und ihre Ermessensentscheidung auf fehlerhafte Überlegungen stützt. Eine Ermessenentscheidung ist zu treffen, wenn von 2 Varianten

eine die „richtige“ ist. Es wurden aber nicht beide Varianten rechtlich geprüft und gegenübergestellt. Erst durch unsere rechtliche Analyse ist das SchFG in das Verfahren eingeflossen.

Wir sind der Meinung das das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich an die rechtliche Möglichkeit der Verschaffung der Verfügungsmacht (§878 ABGB) anknüpft (UStR 424)

Sollte es tatsächlich eine eigenständige Hauptleistung einer „Motorbootlizenz“ geben, so handelt es sich um ein „anderes Wirtschaftsgut, das nach der Verkehrsauffassung wie eine körperliche Sache zu behandeln ist“ und damit der Differenzbesteuerung unterliegt.

Sowohl der OGH als auch der VwGH verneinen die Existenz einer „Motorbootlizenz“

Die VwGH Beschwerde geht auch auf die rechtliche Qualität des Sachverhaltes ein, der Nachtrag entspricht im wesentlichen unserer Eingabe“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter seinen Rechtsstandpunkt ausführlich dar und verwies dabei auch auf eine am Vortag per Mail übermittelte außerordentliche Revision eines anderen Revisionswerbers.

Als wesentliche Punkte hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung hob der steuerliche Vertreter (nochmals) hervor:

Die vom Finanzamt vorgenommene „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ der abgeschlossenen Geschäfte sei nicht zulässig, weil es sich dabei um Ermessen handle, das nicht rechtmäßig geübt worden sei.

Der Handel mit Wörtherseelizenzen sei rechtlich unmöglich, da diesbezüglich kein Vertrag zwischen der Bf. und der Behörde bestehe. Etwas, was rechtlich nicht bestehe könne auch keine eigenständige Leistung darstellen.

Das hohe Entgelt sei nur deshalb bezahlt worden, weil es sich um ein Wirtschaftsgut mit besonderen Eigenschaften handle.

Das Finanzamt habe auch unterlassen zu prüfen, ob es sich bei der vom Finanzamt fälschlich als „Wörtherseelizenz“ bezeichneten Leistung um eine Lieferung oder sonstige Leistung handle. Nur an körperlichen Wirtschaftsgütern könne nämlich die Verfügungsmacht verschafft werden.

Die Argumentation des BFG Erkenntnisses vom 2.1.2017, RV/4100321/2013 weise inhaltliche Fehler auf: Die Berechtigung mit einem Motorboot auf dem Wörthersee zu fahren erlösche nicht mit Abschluss eines Kaufvertrages, sondern mit Verlust der Verfügungsberechtigung an dem Motorboot.

Im Übrigen sie die Zurücklegung der Zulassung ein anderes Rechtsgeschäft für das ein eigenes Formular vorgesehen ist.

Insgesamt müsse die Differenzbesteuerung auf das ganze Geschäft ausgedehnt werden, da es ansonsten für Unternehmer unmöglich wäre, solche Geschäfte abzuschließen.

Rechtslage

§ 24 (1) UStG 1994:

Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Z 10 bis 13 der Anlage 2) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
 2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.
- (...)

Das BFG hat erwogen

Festgestellter Sachverhalt

Die Bf. hat im Streitzeitraum insgesamt 7 gebrauchte Motorboote ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzuges eingekauft und unter Anwendung der Differenzbesteuerung verkauft.

Der Verkaufspreis der Boote lag um 200.000 bis 270.000 Euro über dem Verkehrswert vergleichbarer Boote, die nicht zur Benutzung am Wörthersee zugelassen waren.

Rechtliche Grundlagen zur Zulassung

Der OGH hat sich im Urteil vom 31.03.2009, 1Ob28/09p mit den rechtlichen Grundlagen der Zulassung von Motorbooten auf dem Wörthersee beschäftigt und dazu festgehalten:

„Nach § 2 Z 27 Schifffahrtsgesetz 1997 (BGBI I 1997/62) ist Verfügungsberechtigter ein aufgrund eines Rechtstitels zur Benützung einer Sache Berechtigter (zB Eigentümer, Bestandnehmer, Leasingnehmer, Entlehrner).

Nach § 102 Schifffahrtsgesetz wird die Zulassung eines Fahrzeugs auf Antrag des Verfügungsberechtigten durch die Behörde erteilt; sie ist *an den Verfügungsberechtigten*

und das Fahrzeug gebunden (Abs 1). Die Zulassung darf nur erteilt werden, wenn die Fahrtauglichkeit des Fahrzeugs bei einer Überprüfung nachgewiesen wurde (Abs 2). Die Zulassung ist befristet zu erteilen; eine Verlängerung der Geltungsdauer der Zulassung nach Überprüfung der Fahrtauglichkeit ist zulässig (Abs 3). Die Zulassung ist nach § 103 Abs 1 Schifffahrtsgesetz mit einer Urkunde (Zulassungsurkunde) zu erteilen, die als Bescheid gilt. Mit der Zulassung ist dem Fahrzeug ein amtliches Kennzeichen zuzuweisen (§ 104 Abs 1 Schifffahrtsgesetz).

Nach § 3 Abs 1 der VO des Bundesministers für Wissenschaft und Verkehr über die Zulassung von Fahrzeugen auf Binnengewässern (Schiffszulassungsverordnung, BGBl II 1997/296) ist die Zulassung unter anderem eines Fahrzeugs (§ 2 Z 1 Schifffahrtsgesetz; § 2 Z 1 Schiffszulassungsverordnung; hier: Motorboot) bei der Behörde durch den Verfügungsberechtigten zu beantragen. Dieser Antrag muss neben bestimmten Daten des Fahrzeugs nach § 3 Abs 2 Z 3 Schiffszulassungsverordnung Angaben zum Verfügungsberechtigten enthalten; dazu zählt der Nachweis der Verfügungsberechtigung wie zB ein Kaufvertrag (lit c).

§ 105 Schifffahrtsgesetz und § 6 Abs 1 Schiffszulassungsverordnung verpflichten den Verfügungsberechtigten des zugelassenen Fahrzeugs, jede Änderung der Verfügungsberechtigung unter Anschluss der entsprechenden Nachweise und der Zulassungsurkunde unverzüglich der Behörde anzuzeigen.

§ 106 Abs 1 Schifffahrtsgesetz regelt jene Fälle, in denen die Zulassung eines Fahrzeugs erlischt. Dazu gehören die Zurücklegung der Zulassung (Z 2) und der Verlust der Verfügungsberechtigung (Z 3). Bei Erlöschen der Zulassung ist der Verfügungsberechtigte nach § 106 Abs 3 Schifffahrtsgesetz verpflichtet, der Behörde die Zulassungsurkunde binnen zwei Wochen zurückzustellen.“

Beweiswürdigung

Grund für den hohen Kaufpreis war im Beschwerdefall die Möglichkeit, nach Erfüllung gewisser Formalitäten, für die veräußerten Boote eine Zulassung zur Befahrung des Wörthersees zu erhalten:

Nach Auskunft der zuständigen Kärntner Landesregierung wurde bei einer Neuzulassung (Zulassung eines Bootes auf einen neuen Verfügungsberechtigten) der für die Zulassung erforderliche Nachweis über die Verfügungsberechtigung dann anerkannt, wenn aus der privatrechtlichen Vereinbarung eindeutig hervorging, dass nicht bloß das Fahrzeug erworben wurde, sondern auch die Zulassung für das Fahrzeug mit übernommen wurde.

Dies geschah in der Praxis offenbar dadurch, dass der Käufer explizit auf die „Lizenz“ verzichtete (so auch die Angabe des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 1.12.2015, Seite 5).

Der OGH hat im Urteil vom 31.03.2009, 1Ob28/09p zur Frage des Schadenersatzes ausgesprochen, dass die Normen des Schiffszulassungsrechts keinesfalls dazu

dienen, einem Zulassungsinhaber die Möglichkeit zu eröffnen, Ablösen für das Zurverfügungstellen von Schifffahrtslizenzen zu erzielen.

Im selben Urteil hat der OGH jedoch auch bestätigt, dass die Praxis des Handels mit „Lizenzen“ zwar gesetzwidrig, jedoch wirtschaftliche Realität war. Für derartige Schiffszulassungen wurden demnach bis zu 300.000 EUR bezahlt. Damit repräsentierte eine derartige „Lizenz“ einen Marktwert.

Insgesamt haben die Käufer im Beschwerdefall einen Teil des Kaufpreises für das Boot, einen anderen Teil für die Möglichkeit einer Schiffszulassung bezahlt.

Rechtmäßigkeit des Handels mit Schiffszulassungen (Lizenzen)

Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt (§ 23 Abs 2 BAO).

Aus diesem Grund erübrigts es sich, auf die Ausführungen des Bf. zur Rechtmäßigkeit des Handels mit „Wörtherseelizenzen“ (eigentlich die Ermöglichung der Zulassung auf einen anderen Eigentümer) einzugehen.

Selbst wenn der „De-Facto-Verkauf von Seezulassungen“ nicht gesetzeskonform gewesen sein mag (vgl. § 102 Schifffahrtsgesetz bzw. OGH 31.3.2009, 1 Ob 28/09p), haben die zuständige Landesregierung und der OGH (aaO) übereinstimmend festgestellt, dass der „Handel mit Wörtherseelizenzen“, gelebte Praxis war.

Da im Beschwerdefall tatsächlich mit Zulassungsmöglichkeiten gehandelt wurde, stellt dieses Verhalten einen steuerlich zu beurteilenden Vorgang dar.

Rechtliche Existenz einer „Wörtherseelizenz“

Die Bf. hat im Verfahren vorgebracht, dass die Bescheide u.a. deshalb rechtswidrig seien, weil es keine „Wörtherseelizenz“ gäbe. Die Verwendung der Terminologie „Wörtherseelizenz“ sei den Medien entnommen und gehe am Kern der Sache vorbei.

Der OGH selbst bezeichnet die hier strittigen Schiffszulassungen in seinem Urteil vom 31. März 2009, 1 Ob 28/09p jedoch auch als „Lizenzen“. Es ist daher davon auszugehen, dass die vom Finanzamt verwendete Terminologie „Wörtherseelizenz“ dazu dient, einen komplexen Vorgang auf verständliche Weise zu beschreiben.

Bei der Zulassung eines Fahrzeuges iSd Schifffahrtsgesetz handelt es sich um ein höchstpersönliches Recht, das nicht direkt auf einen Dritten übertragen werden kann (VwGH 24.5.1995, 95/03/0014).

Der Eigentümer eines gebrauchten Motorbootes, das auf seinen Namen zur Befahrung des Wörthersees zugelassen war, hatte die Möglichkeit, ein neues Boot zu erwerben, die Zulassung des neuen Bootes auf seinen Namen zu beantragen und das gebrauchte Boot zu verkaufen.

Ebenso hatte er die Möglichkeit, das gebrauchte Boot zu verkaufen und dem Käufer zuzusichern, auf die Zulassung eines neuen Bootes auf seinen Namen zu verzichten.

Dieser zweite Fall wurde in den angefochtenen Bescheiden als Veräußerung der „Wörtherseelizenz“ bezeichnet.

Der Bf. war dieser Bedeutungsinhalt bereits aufgrund des (überwiegend mündlichen) BP-Verfahrens bekannt. Eine falsche Sachverhaltsermittlung kann in der vereinfachenden Bezeichnung nicht erblickt werden.

„Wörtherseelizenz“ als handelsbares Wirtschaftsgut

In der Beschwerde wird unter Hinweis auf den OGH (31. März 2009, 1 Ob 28/09p) bzw. auf ein „Argumentarium“ von Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel vorgebracht, dass sich aus dem Schifffahrtsgesetz und insbesondere auch aus der Judikatur von VwGH und OGH ergäbe, dass die Übertragung einer Zulassung für die Benutzung eines Wasserfahrzeugs am Wörthersee nach dem Schifffahrtsgesetz rechtlich völlig undenkbar ist.

Die Zulassung für ein bestimmtes Boot stellt ein höchstpersönliches, in einem individuellen Verwaltungsverfahren erteiltes Recht dar und erlischt ex lege mit dem Ende der Verfügungsberechtigung über das Boot womit zivilrechtliche Verfügungen über die Zulassung rechtlich unmöglich seien.

Der Bf. selbst (bzw. der beigezogene Gutachter) hat den komplexen Vorgang so geschildert:

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

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

Sein Erwerb diente vielmehr der „Entfernung“ der vorherigen Zulassung aus dem gesetzlichen Kontingent, was ihm als neuem Verfügungsberechtigten des Bootes zugleich die Möglichkeit eröffnete, einen eigenen Antrag in der „juristischen Folgesekunde“ zu platzieren und daher gute Aussichten auf eine Zulassung zu erlangen. Diese Position kommt ihm aber nur kraft Erlangung der Verfügungsmacht am individuellen Boot mit

dessen besonderer und nicht abstrahierbarer Eigenschaft der vorherigen Zulassung innerhalb des gesetzlichen Kontingents zu.“

Durch diese Darstellung soll offenbar der Eindruck entstehen, dass es nur zufällig zur Erteilung einer neuen Zulassung an den Erwerber kam, weil dieser zur rechten Zeit (eine juristische Sekunde nachdem eine Zulassung frei wurde) eine Neuzulassung beantragt hat.

Tatsächlich ist jedoch die Zulassung nach § 102 Abs 1 Schifffahrtsgesetz an den Verfügungsberechtigten und an das Fahrzeug gebunden. Eine isolierte Übertragung der Zulassung ohne Verfügungsberechtigung an dem Fahrzeug ist ausgeschlossen (VwGH vom 24. 5. 1995, ZI 95/00014).

Die Zulassung auf den Erwerber des gebrauchten Bootes erfolgte damit nicht zufällig, sondern direkt abhängig von der zivilrechtlichen Abmachung mit dem Verkäufer.

Umsatzsteuerlich kann eine (sonstige) Leistung nicht nur in einem Tun, sondern auch in einem Unterlassen bestehen.

Anders als vom Bf. dargestellt, hat der Verkäufer daher durch den Verzicht auf die Beantragung einer Neuzulassung sehr wohl eine Leistung (durch Unterlassen) erbracht und diese finanziell abgegolten bekommen.

Diese Leistung (Unterlassen der Beantragung einer Zulassung für ein anderes Motorboot) stellt eine sonstige Leistung iSd § 3a UStG 1994 dar.

Die von der Bf. ins Treffen geführten Aussagen der UStR zum Firmenwert sind nach Ansicht des BFG für die Lösung der Rechtsfrage nicht einschlägig, zumal sie auch nicht der gemeinschaftsrechtlichen Sichtweise entsprechen (vgl BFG vom 28.2.2014, RV/2100756/2012 oder BFG 31.3.2016, RV/5100368/2016).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei der vom Finanzamt als „Übertragung von Wörtherseelizenzen“ bezeichneten Leistung um eine sonstige Leistung durch Unterlassen der Beantragung einer Zulassung für ein anderes Motorboot durch den Verkäufer handelt.

Sonstige Leistungen, für die eine Gegenleistung gezahlt wird (vgl § 1 Abs 1 UStG 1994) sind unabhängig davon steuerbar, ob sie zivilrechtlich erlaubt oder vorgesehen sind.

Ein besonderer Liebhaberpreis, wie etwa bei Sammlerstücken, liegt nicht vor, weil mit der Veräußerung der Motorboote eine eigene sonstige Leistung (abermals: Unterlassen der Beantragung einer Zulassung für ein anderes Motorboot) verbunden war.

Verknüpfung der Leistungen: Lieferung eines Motorbootes und „Wörtherseelizenz“

Soweit die Bf. vorbringt, dass dieser Verzicht auf die Neuzulassung nur im Zusammenhang mit dem Verkauf des Bootes wirtschaftlich sinnvoll und daher „nicht selbständig handelbar“ ist, ist dem zu entgegnen, dass es auch andere Fälle gibt, in denen die eigentliche Leistung nur im Zusammenspiel mit einer anderen Leistung möglich bzw. sinnvoll ist: So sind Ablösezahlungen, die ein Fußballverein für die Aufgabe der Rechte an einem Spieler erhält, nur möglich, wenn der Spieler in Zukunft bei einem anderen Verein spielt. Die Übertragung des Rechts, eine Oper aufzuzeichnen, setzt die Aufführung einer Oper ebenso voraus wie die Einräumung einer Kaufoption die Existenz der Sache voraussetzt.

Es macht für die Frage des Vorliegens einer Leistung daher keinen Unterschied, ob die Leistung für sich allein oder nur im Zusammenspiel mit anderen Leistungen erbracht werden kann.

Zur Frage des Zusammenspiels mehrerer Leistungen gibt es umfangreiche Rechtsprechung:

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist zum einen jede Leistung in der Regel umsatzsteuerlich als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden.

Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vgl. EuGH 27. 9. 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 14, 15; EuGH 10. 2. 2011, C- 497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog u. a., Rn 52).

Der EuGH hat zu Recht erkannt, dass eine einheitliche Leistung insbesondere dann vorliegt, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt.

Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 27. 9. 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 16, 17).

Eine unselbständige Nebenleistung ist im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich, hängt mit ihr eng zusammen und kommt in ihrem Gefolge üblicherweise vor. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044 oder VwGH 20. 2. 2008, 2006/15/0161).

Der von der Bf. aufgestellten Behauptung, der „Durchschnittsverbraucher“, mit dessen Augen die Frage der Einheitlichkeit der Leistung im Beschwerdefall zu beurteilen ist, sei jedenfalls jemand, der ein Boot am Wörthersee kauft, kann mangels näherer

Erläuterung nicht gefolgt werden. Es werden auch Motorboote verkauft, mit denen keine Berechtigung zum Fahren auf dem Wörthersee verbunden ist, sodass der hier gemeinte „Durchschnittsverbraucher“ wohl nur jemand sein wird, der ein gebrauchtes Motorboot kauft.

Im Beschwerdefall liegt hinsichtlich der „Wörtherseelizenz“ keine unselbständige Nebenleistung iSd oben dargestellten RSpr des EuGH vor:

Um ein Motorboot optimal nutzen zu können, ist es nicht zwingend erforderlich, mit diesem gerade auf dem Wörthersee zu fahren. Umgekehrt ist es aufgrund der beschränkten Anzahl von Zulassungen für die Nutzung von Motorbooten auf dem Wörthersee evident, dass die Zulassung einen eigenen wirtschaftlichen Zweck erfüllt.

Auch nach der Diktion des VwGH liegt keine unselbständige Nebenleistung vor, denn die Möglichkeit, eine Lizenz für das Befahren des Wörthersees zugeteilt zu bekommen, ist beim Kauf eines gebrauchten Bootes weder nebensächlich, noch kommt sie im Gefolge der Veräußerung eines Motorbootes üblicherweise vor (auch wenn sie im Beschwerdefall mit dem Verkauf aus rechtlichen Gründen eng zusammenhängt).

Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer kann auch unter anderen Umständen eine einheitliche Leistung vorliegen: Die Rechtsprechung des EuGH nimmt eine einheitliche Leistung auch dann an, wenn der Unternehmer für den Verbraucher - wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist - zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die gleichwertig sind, aber so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 18 bis 21).

Im Falle einer aus mehreren gleichrangigen Leistungen untrennbar zusammengesetzten einheitlichen Leistung liegt eine Leistung eigener Art vor, sodass Begünstigungen (Steuerbefreiungen), die für eine der Leistungen bei ihrem isolierten Auftreten zur Anwendung kämen, auf diese einheitliche Leistung nicht angewendet werden dürfen (vgl. zur Steuerpflicht der einheitlichen, die an sich steuerbefreiten Wertpapierverkäufe mitumfassenden Leistung der Portfolioverwaltung EuGH vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 42, 43).

Ein Leistungsbündel sui generis liegt Beschwerdefall jedoch nicht vor:

Wie die Bf. selbst ausführt und sich aus den Unterlagen ergibt, macht es für den Käufer einen Unterschied, um welches Boot es sich handelt. So führt der steuerliche Vertreter selbst an, dass beispielsweise Boote der Marke „Riva“ gerade eine Renaissance erleben und auch bzw. besonders im gebrachten Zustand von hohem Wert sind. Umgekehrt ist es auch so, dass uralte Boote nur mit dem Ziel gekauft werden, die mit den Booten verbundene Lizenz auf neue Boote zu übertragen.

Daraus ergibt sich, dass das Boot und die Lizenz zwar miteinander verbunden sind, diese Verbindung aber objektiv nicht so gestaltet ist, dass sich der Leistungscharakter durch die Verbindung derart verändert, dass die Leistungen eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden.

Auch in einem anderen Fall hat das BFG mit Erkenntnis vom 2.1.2017, RV/4100321/2013 festgestellt dass die Überlassung der Wörthersee-Zulassung aus folgenden Gründen eine selbstständige Hauptleistung ist:

Der Zweck der Überlassung der Lizenz geht wesentlich über den Zweck der Erleichterung der Lieferung des zeitgleich gelieferten Motorbootes hinaus. Die Zulassung dient vom Standpunkt eines durchschnittlichen Käufers aus betrachtet nicht nur der Befahrung des Wörthersees mit dem zeitgleich mit der Zulassung erworbenen Boot, sie dient auch der Befahrung des Wörthersees mit einem anderen Boot des Käufers, auf das die Zulassung später jederzeit übertragen werden konnte.

Die Zulassung 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).

Besteuerung der Umsätze

Die Differenzbesteuerung des § 24 UStG 1994 ist anzuwenden auf Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 von beweglichen körperlichen Gegenständen.

Es ist nicht gerechtfertigt, den steuerlichen Vorteil der Differenzbesteuerung, der für die Lieferung eines gebrauchten Motorbootes in Anspruch genommen werden darf, auf eine damit im Zusammenhang stehende Nichtausübung eines Rechtes (Neubeantragung einer Lizenz) 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 (vgl. VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161; VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165).

Wie im Verfahren mehrmals vorgebracht, war die Praxis des hier besteuerten „Handels mit Wörtherseelizenzen“ gesetzwidrig (vgl. OGH aaO).

Es ist nicht Sache des Umsatzsteuerrechts, gesetzwidrige Umsätze zu begünstigen.

Der Verkauf eines gebrauchten Motorbootes, der mit der Zusicherung der Nicht-Beantragung einer neuen Zulassung für das Fahren auf dem Wörthersee verbunden ist, stellt keine einheitliche, untrennbare Leistung dar, sondern bildet zwei selbstständige Hauptleistungen.

Die Differenzbesteuerung kann nur auf die Veräußerung des gebrauchten Motorbootes und nicht auf die Unterlassung der Beantragung einer Neuzulassung angewendet werden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall fehlt höchstgerichtliche Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Qualifikation der hier strittigen Leistung.

Graz, am 17. Oktober 2017