

TE Vwgh Erkenntnis 2004/10/20 2000/14/0185

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.10.2004

Index

E3L E09301000;
E6j;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/04 Steuern vom Umsatz;
32/06 Verkehrssteuern;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art5 Abs1;
61988CJ0320 Shipping Forwarding Enterprise Safe VORAB;
ABGB §829;
GrEStG 1987 §1;
GrEStG 1987 §2 Abs1;
UStG 1972 §3 Abs1;
UStG 1972 §6 Z9a;
UStG 1994 §3 Abs1;
UStG 1994 §6 Abs1 Z9a;
VwGG §28 Abs1 Z4;
VwGG §28 Abs1 Z5;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der H GmbH in W, vertreten durch Dr. Michael Michor, Rechtsanwalt in 9500 Villach, Bahnhofstraße 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat II) vom 27. September 2000, Zl. RV 554/1- 8/99, betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit hinsichtlich der Jahre 1994 und 1995, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine GmbH, die insbesondere den Erwerb und die Veräußerung von Liegenschaftsanteilen im Rahmen eines unter dem Begriff "Time-Sharing" bekannten Systems betreibt.

Nach den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung erwarb die Beschwerdeführerin in den Jahren 1991 und 1993 jeweils 20 Appartements (insgesamt 28.930/100.000stel) eines aus insgesamt 124 Appartements bestehenden Immobilienkomplexes. Das erworbene Wohnungseigentum sei - so der Prüfer - mit Zustimmung der restlichen Eigentümer in ideelles Miteigentum rückgewandelt worden. In der Folge habe die Beschwerdeführerin Miteigentumsanteile mit der Nebenabrede verkauft, dass dem jeweiligen Miteigentümer das ausschließliche, auf einen bestimmten Zeitraum eines jeden Jahres beschränkte Recht auf Benutzung eines bestimmten Appartements eingeräumt werde (so genanntes "Teilzeiteigentum"). Für den Fall der Nichtnutzung habe der Käufer der Beschwerdeführerin den Auftrag erteilt, die Wohnungseinheit an andere Gäste zu vermieten. Das entsprechende Entgelt werde nach Abzug der Betriebs- und Verwaltungskosten dem jeweiligen Miteigentümer überwiesen. Weiters stelle die Beschwerdeführerin den Miteigentümern die auf die Nutzung ihrer Wohnungen entfallenden Kosten (tägliche Reinigung, Zurverfügungstellung von Bettwäsche, Endreinigung, und dergleichen) in Rechnung.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer zu den zuletzt genannten Leistungen der Beschwerdeführerin die Ansicht, dabei handle es sich um an Miteigentümer erbrachte Dienstleistungen, die vom Rechtsbegriff der "Beherbergung" im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 (§ 10 Abs. 2 Z. 4b UStG 1994) nicht erfasst seien. Der auf diese Leistungen anzuwendende Steuersatz betrage demnach nicht - wie von der Beschwerdeführerin vertreten - 10 %, sondern 20 %.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und unterzog (teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren) die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Miteigentümern erbrachten Serviceleistungen (1993: in Höhe von 623.029,89 S, 1994: 2.173.664,56 S, 1995: 2.404.596,48 S und 1996: -79.371,70 S) dem Normalsteuersatz.

In der dagegen erhobenen Berufung hielt die Beschwerdeführerin ihre Auffassung, die "Beherbergungs- und Serviceleistungen" unterlägen dem begünstigten Steuersatz von 10 % mit der Begründung aufrecht, der Umstand, dass die Leistungen teilweise Miteigentümern gegenüber erbracht worden seien, ändere nichts am "Begriffsinhalt" der erbrachten Leistungen.

In seiner Stellungnahme zur Berufung entgegnete der Prüfer, unter den ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z. 4 lit. b UStG 1994 fielen lediglich die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen sowie die damit verbundenen Nebenleistungen. Im gegenständlichen Fall würden zwar zur Beherbergung an sich typische Nebenleistungen erbracht, doch fehle es am Grundtatbestand der Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke, demnach an der Hauptleistung. Soweit Miteigentümer ihre Wohnungen selbst nutzen würden, könne nämlich von einer Beherbergung keine Rede sein. Einen Nachweis, in welchem Ausmaß Nichteigentümer in den Appartements genächtigt hätten, habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Solcherart seien die Leistungen als eigenständige Dienstleistungen zu beurteilen und zu Recht dem Normalsteuersatz unterzogen worden.

Nachdem die Beschwerdeführerin die ihr eingeräumte Frist zu einer Gegenäußerung ungenützt verstreichen ließ, erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz entgegnete die Beschwerdeführerin, die vom Prüfer vermisste Hauptleistung werde von der Mehrheitseigentümerin der Liegenschaft den "nur Promilleanteile innehaltenden Miteigentümern" gegenüber erbracht.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2000 hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin vor, aus der Aktenlage und ihrem Berufungsvorbringen werde deutlich, dass das Eigentumsrecht der Miteigentümer auf Grund der geringen Größe der Anteile derart unbedeutend sei, dass die "einzige wesentliche Leistung", die die Beschwerdeführerin ihren Kunden für das entrichtete Entgelt erbracht habe, in der Einräumung der übertragbaren Berechtigung gelegen sei, ein bestimmtes Appartement meist eine Woche pro Jahr zu benutzen. Die Einräumung dieser Nutzungsrechte sei der wesentliche wirtschaftliche Gehalt der einheitlichen Leistung, die die Beschwerdeführerin ihren Kunden gegenüber erbracht habe. Solcherart seien die Erlöse aus dem Verkauf der Miteigentumsanteile in Höhe von 12.694.906,74 S (1994) und 16.221.205,90 S (1995) umsatzsteuerpflichtig. Die Beschwerdeführerin möge jene Vorsteuern bekannt geben, welche sie in der Annahme der Steuerfreiheit der "Übertragung der Miteigentumsanteile samt Nutzungsrechten" bisher nicht geltend gemacht habe.

Das wiederholte Ersuchen um Fristverlängerung zur Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 31. Juli 2000 lehnte die belangte Behörde ab. Wie im Vorhalt angekündigt, änderte sie die Bescheide des Finanzamtes mit dem angefochtenen Bescheid in der Weise ab, dass die Umsätze aus dem Verkauf der Miteigentumsanteile einer Umsatzbesteuerung von 10 % unterzogen wurden.

In der Bescheidbegründung wird auf aktenkundige (weil schon dem Betriebsprüfer vorgelegte) Verträge, u.a. einen Kaufvertrag vom 30. Dezember 1994, verwiesen. Danach habe die Beschwerdeführerin den Interessenten Miteigentumsanteile in der Größenordnung zwischen 10 und 63/100.000stel verkauft. In Punkt "VI. Nutzungsregelung" seien die Vertragsparteien übereingekommen, dass jeder Miteigentümer entsprechend seinem Miteigentumsanteil zu einer bestimmten Zeit des Jahres ein bestimmtes Appartement nützen könne. Die Größe des erworbenen Miteigentumsanteils - so die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - entspreche einem Nutzungsrecht an einem bestimmten Appartement in einer bestimmten Periode des Jahres. Je größer der Miteigentumsanteil desto wertvoller sei auch das Nutzungsrecht ausgestaltet. Bei einer allfälligen Veräußerung des Miteigentumsanteils durch "einen Kunden der Bw." würde zugleich auch das Nutzungsrecht verloren gehen. Die Einräumung des Miteigentumsanteils und die Einräumung des Nutzungsrechts seien somit Leistungen der Beschwerdeführerin, die untrennbar miteinander verbunden seien. Beide Leistungen seien Teil eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges. Der Hauptzweck dieser einheitlichen Leistung läge in der Einräumung des Nutzungsrechts am Appartement. Infolge der Kleinheit der Miteigentumsanteile käme den einzelnen Miteigentümern keine nennenswerten Einflussmöglichkeiten auf diejenigen Entscheidungen der Miteigentümergeinschaft zu, welche mit Stimmenmehrheit erfolgten. Darüber hinaus hätten sich die "Kunden" in Vorverträgen mit einer wesentlichen Einschränkung ihres Rechts, die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen, insofern einverstanden erklärt, als sie einem Konsensquorum von 900/1000 der Stimmen zugestimmt hätten. Da die Beschwerdeführerin von vornherein beabsichtigt habe, etwa 25 % ihrer Miteigentumsanteile nicht zu verkaufen, hätte jeder Kunde de facto auf eines seiner wichtigsten Minderheitenrechte verzichtet. Die Kunden hätten sich der von der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Konzernmutter verfassten Benütznungsregelung unterworfen. Auf Grund der geringen Größe ihrer Miteigentumsanteile hätten die "Kunden" auch nicht über die Einrichtung der ihnen zugewiesenen Wohneinheit entscheiden können. Insgesamt seien daher die Miteigentumsrechte der "Kunden" im Verhältnis zu üblichen Miteigentumsrechten außerhalb von Time-Sharing-Vereinbarungen von äußerst geringer Bedeutung. Der weitaus wichtigste Teil der Leistung, die die Beschwerdeführerin jedem ihrer Kunden gegenüber erbracht habe, sei daher in der Einräumung der übertragbaren Berechtigung gelegen, ein bestimmtes Appartement meist eine Urlaubswoche pro Jahr benützen zu können. Das Miteigentumsrecht habe lediglich der Absicherung des Nutzungsrechtes gedient. Der wesentliche wirtschaftliche Gehalt der einheitlichen Leistung liege damit in der Einräumung der Nutzungsrechte. Die Umsätze im Zusammenhang mit der Veräußerung der Miteigentumsanteile unterlägen solcherart gleich wie die Umsätze aus den Service-Leistungen (insoweit sei der Berufung stattzugeben) dem begünstigten Steuersatz von 10 %. Auf Grund der Steuerpflicht der realisierten Verkaufserlöse seien auch die im Jahr 1993 angefallenen Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Kauf der Appartements in Höhe von 737.325,20 S abzugsfähig. Für das Jahr 1996 nahm die belangte Behörde auf Grund von ihr festgestellter Differenzen der erklärten Umsätze zu den Umsätzen laut Gewinn/Verlustrechnung eine Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage vor.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

In der Beschreibung des Beschwerdepunktes (Bezeichnung des verletzten Rechtes) führt die Beschwerdeführerin aus, sie werde durch die Nichtanwendung des § 6 Abs. 1 Z. 9a UStG sowie "mangels ausreichendem Parteiengehör (keine angemessene Fristsetzung) und Nichtberücksichtigung von vorgebrachten Zweifeln an der richtigen Gesetzesanwendung" in ihren Rechten verletzt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zusammenfassend den Beschluss vom 9. September 2004, 2004/15/0053) kommt bei der Prüfung eines angefochtenen Bescheides dem Beschwerdepunkt nach § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG entscheidende Bedeutung zu, weil der Verwaltungsgerichtshof nach der Anordnung des § 41 Abs. 1 VwGG nicht zu prüfen hat, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers, sondern nur, ob jenes verletzt worden ist, dessen Verletzung er behauptet. Durch den Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist. Die Verletzung von Verfahrensvorschriften, wie die der Setzung angemessener Fristen zur Beantwortung von Vorhalten, stellt als solche keinen Beschwerdepunkt dar, sondern zählt

zu den Beschwerdegründen. Auch besteht kein abstraktes Recht auf eine richtige Gesetzesanwendung (vgl. Steiner, in Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71). Mit der Benennung des Rechtes auf Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 9a UStG für die Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Miteigentumsanteilen bezeichnet die Beschwerde hingegen - im Zusammenhalt mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe die ursprüngliche Zuordnung der Anteilsverkäufe zu den steuerfreien Umsätzen in steuerpflichtige Umsätze geändert - einen tauglichen Beschwerdepunkt. Die vom Beschwerdepunkt umfassten Umsatzerlöse betreffen die Jahre 1994 und 1995, sodass der Bescheid in diesem Umfang als angefochten anzusehen ist.

Der Streitzeitraum fällt damit in den Anwendungsbereich zweier Umsatzsteuergesetze, nämlich des UStG 1972 für das Jahr 1994 und des UStG 1994 für das Jahr 1995. Für das Jahr 1995 sind zudem die Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (6. Mehrwertsteuerrichtlinie) maßgebend.

Gemäß § 6 Z. 9a UStG 1972 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei. Dieselbe Regelung gilt gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9a auch im Anwendungsbereich des UStG 1994.

Die Befreiung bezieht sich auf die Lieferung von Grundstücken; nicht von der Befreiung umfasst sind sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, wie die Vermietung und Verpachtung oder die Einräumung anderer dinglicher oder obligatorischer Berechtigungen (vgl. Ruppe, UStG2, § 6 Tz. 223).

§ 3 Abs. 1 UStG 1972 und 1994 definieren Lieferungen als Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 der 6. Richtlinie 77/388/EWG ist als Lieferung die Übertragung der Befähigung zu verstehen, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob eine solche Übertragung vorliegt (EuGH vom 8. Februar 1990, Rs. 320/88).

Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Übertragung der Verfügungsmacht. Der Unternehmer muss vielmehr Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden. Es kommt darauf an, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden (vgl. Ruppe, a.a.O., § 3 Tz. 33).

Die Einräumung von Miteigentum an Grundstücken und die Übertragung eines Miteigentumsanteils an Grundstücken ist nach Ruppe (a.a.O., § 6 Tz. 224) schon im Hinblick auf die Grunderwerbsteuerliche Rechtslage als Umsatz eines Grundstücks anzusehen (und nicht etwa als sonstige Leistung in Gestalt einer Rechtseinräumung oder als Übertragung eines Gesellschaftsanteils (ebenso VfGH vom 28. Juni 1996, B 1525/94).

Die belangte Behörde hat die Übertragung von Miteigentumsanteilen und das darauf vereinbarungsgemäß entfallende Entgelt mit der Begründung nicht unter den gegenständlichen Befreiungstatbestand subsumiert, dass dem Miteigentumsrecht lediglich dienende Funktion zur Absicherung des wirtschaftlich ausschlaggebenden Nutzungsrechtes zugekommen sei. Die Einräumung der Nutzungsrechte sei der wesentliche wirtschaftliche Gehalt der einheitlichen gegenüber den Käufern erbrachten Leistungen. Auf Grund der geringen Höhe der ideellen Miteigentumsquote hätten die Käufer keinen entscheidenden Einfluss auf die Verfügung über die Gesamtliegenschaft oder auch nur über einzelne Wohnungen ausüben können.

Diese Ausführungen lassen außer Acht, dass auch der Erwerb von Miteigentum Volleigentum begründet (Dorazil, Grunderwerbsteuergesetz3, 24). Miteigentum ist rechtlich Eigentum an einem ideellen Anteil. Auch der Miteigentümer hat ein Vollrecht an seinem ideellen Anteil (vgl. Gamerith in Rummel, ABGB3, Rz. 1 zu § 829). Die Veräußerung eines Miteigentumsanteils ist daher Veräußerung eines Grundstücks im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1 Tz 72). Dass die Miteigentumsanteile den Käufern nicht "endgültig" zugewendet worden wären, hat die belangte Behörde nicht festgestellt und ergibt sich auch aus der Aktenlage nicht. Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt wesentlich von einer bloßen Nutzungsüberlassung eines einzelnen Appartements.

Die Feststellung der belangten Behörde, die Größe des jeweils erworbenen Miteigentumsanteils habe dem vereinbarten Nutzungsrecht entsprochen und eine allfällige Veräußerung des Miteigentumsanteils würde gleichzeitig auch den Verlust des Nutzungsrechts bedeuten, spricht dafür, dass das Entgelt für die Übertragung der

Miteigentumsanteile auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht auf die Einräumung von Nutzungsrechten entfallen ist, welche nicht schon in den erworbenen Miteigentumsanteilen ihre Begründung und Deckung gefunden haben. Das Recht der Käufer, einzelne Appartements in einer bestimmten Woche des Jahres ausschließlich benützen zu können, stellt sich solcherart als Ausfluss der übertragenen ideellen Miteigentumsanteile und als zwischen den Miteigentümern getroffene "Benutzungsregelung" im Sinne des § 828 Abs. 2 ABGB auch dann dar, wenn die Vereinbarung über den Gebrauch der Liegenschaft durch die künftigen Miteigentümer schon im Kaufvertrag betreffend die Übertragung der Miteigentumsanteile erfolgt ist.

Dass die Käufer wirtschaftlich gesehen vor allem an der Nutzungsvereinbarung interessiert waren, ändert nichts daran, dass sie über das Grundstück im Rahmen der erworbenen Miteigentumsquote als Eigentümer verfügen konnten und daher von einer Lieferung von "Grundstücken im Sinne des § 2 Grundwerbsteuergesetz 1987" gemäß § 6 Z. 9a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z. 9a UStG 1994 auszugehen war. Insoweit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Oktober 2004

Gerichtsentscheidung

EuGH 61988J0320 Shipping Forwarding Enterprise Safe VORAB

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Erklärung und Umfang der Anfechtung Anfechtungserklärung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140185.X00

Im RIS seit

18.11.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at