

Bence Péter Komár, LL.M. (WU) • WU Wien

Von Leistungsaustausch, Entgeltlichkeit und Vertragsstrafen im Umsatzsteuerrecht – das EuGH-Urteil in der Rs *Apcoa Parking*

» ÖStZ 2023/495

Für die Beantwortung der Frage, ob Schadenersatzzahlungen (und darunter auch Vertragsstrafen) Entgelt für eine Leistung sind, ist jede einzelne Transaktion darauf zu prüfen, ob zwischen der Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Das ist gegeben, wenn eine Leistung nur unter der Voraussetzung erbracht wird, dass auch die andere Leistung erfolgt und umgekehrt.*

1. Problemaufriss

Der gegenständliche Beitrag widmet sich dem Urteil des EuGH in der Rs *Apcoa Parking*¹. In diesem Urteil setzte sich der EuGH mit der Frage auseinander, ob „Kontrollgebühren“, die ein Parkplatzbetreiber für die Verletzung seiner in AGB festgelegten allgemeinen Nutzungsbedingungen erhebt, als Entgelt für die Dienstleistung „Bereitstellen von Parkplätzen“ anzusehen sind und somit der Umsatzsteuer unterliegen. Während der EuGH die Steuerbarkeit der Kontrollgebühren bejahte, verneinte das BFG diese Frage in einem Erkenntnis² aus dem Jahr 2016, dem ein ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde lag. Diese – auf den ersten Blick bestehende – Kontroverse nimmt der Autor zum Anlass, die umsatzsteuerliche Behandlung von Vertragsstrafen unter Heranziehung einschlägiger Rsp des EuGH im Vergleich zur österreichischen Rsp und Lehrmeinung zu analysieren.

2. Das EuGH-Urteil in der Rs *Apcoa Parking*

2.1. Sachverhalt

Apcoa Parking Danmark A/S („*Apcoa*“) ist eine Gesellschaft dänischen Privatrechts. Sie betreibt Parkplätze auf Privatgrundstücken im Einvernehmen mit den jeweiligen Eigentümern dieser Grundstücke. Im Rahmen ihrer Tätigkeit legt *Apcoa* die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) für die Nutzung der von ihr verwalteten Parkflächen fest. Die AGB enthalten bspw das Verbot des Parkens ohne eine bestimmte Genehmigung, die Höchst-

dauer und die mögliche Zahlung einer Gebühr für das Parken. An der Einfahrt zu jedem dieser Parkplätze befindet sich ein Schild mit dem Hinweis, dass auf dem Parkplatz die Vorschriften des Privatrechts gelten sowie dass bei Verstößen gegen die Vorschriften³ eine zusätzliche Gebühr („Kontrollgebühr“) iHv ca 70 € pro Tag erhoben werden kann.⁴ Holt zB der betreffende Kraftfahrer am Ende der bezahlten oder höchst zulässigen Parkdauer sein Fahrzeug nicht wieder ab, so wird eine Kontrollgebühr in Rechnung gestellt.⁵ Das Fahrzeug darf aber weiter geparkt bleiben und wird trotz des Verstoßes gegen die Nutzungsbedingungen nicht abgeschleppt. In den Steuerjahren 2008 und 2009 machten die Kontrollgebühren ca 35 %⁶ des Gesamtumsatzes von *Apcoa* aus.

Die Tatsache, dass *Apcoa* eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 Unterabs 2 MwStSyst-RL ausübt und dass die allgemeinen Parkgebühren⁷ steuerbar sind, stand außer Frage. *Apcoa* bestritt dagegen die Steuerbarkeit der Kontrollgebühren und beantragte die Rückerstattung der Mehrwertsteuer, die sie im streitgegenständlichen Zeitraum auf die genannten Kontrollgebühren zunächst entrichtet hatte. Die dänische Steuerverwaltung lehnte den Antrag ab. Nach weiteren Instanzenzügen auf Verwaltungs- und Gerichtsebene gelangte der Fall vor das dänische Oberste Gericht. Das Höchstgericht hegte Zweifel an der korrekten Auslegung des Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL und legte dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens die Frage vor, ob Kontrollgebühren, die für die Übertretung von Vorschriften über das Parken auf Privatgrundstücken erhoben werden, ein Entgelt für erbrachte Dienstleistungen darstellen, sodass ein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz vorliegt.

* Der Autor dankt Univ.-Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Karoline Spies herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

¹ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*.

² BFG 16. 3. 2016, RV/4100400/2011.

³ Gemeint sind hier wohl Verstöße gegen die „Vorschriften des Privatrechts“ und somit jedenfalls Verletzungen der vertraglich vereinbarten Nutzungsbedingungen.

⁴ Hierbei handelt es sich um Kontrollgebühren, die in den Steuerjahren 2008 und 2009 durch *Apcoa* zur Anwendung gebracht wurden, EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 11.

⁵ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 20; siehe Punkte 1 und 12 der dort angeführten Fallgruppen.

⁶ 2008 wurden 10,4 Mio €, 2009 11 Mio € durch Erhebung dieser Kontrollgebühren vereinnahmt, vgl EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 35.

⁷ Soweit *Apcoa* allgemeine Parkgebühren überhaupt verlangt. *Apcoa* betreibt nämlich auch Parkplätze ohne Parkgebühr, vgl EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 20.



2.2. Entscheidungsgründe

Der Anwendungsbereich der MwStSyst-RL ist gem Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL eröffnet, wenn ein Steuerpflichtiger eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ erbringt. Eine Dienstleistung wird nach stRsp dann „gegen Entgelt“ erbracht, wenn erstens zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, und zweitens, wenn die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für eine an den Leistungsempfänger erbrachte, bestimmbare Dienstleistung bildet. Dieses zweite Kriterium ist dann erfüllt, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.⁸

In seiner Urteilsbegründung führt der EuGH diesbezüglich aus, dass durch das Parken auf einem bestimmten Parkplatz auf einer Parkfläche, die von *Apcoa* verwaltet wird, ein Rechtsverhältnis zwischen dieser und dem jeweiligen Kraftfahrer begründet wird. Hierbei ist *Apcoa* als Verwalterin der Parkplätze die Leistende und der jeweilige Kraftfahrer der Leistungsempfänger.⁹ Im Rahmen dieses Rechtsverhältnisses übernehmen beide Parteien Rechte und Pflichten gemäß den ausbedungenen AGB. So wird *Apcoa* verpflichtet, Parkplätze bereitzustellen, während der jeweilige Kraftfahrer die Parkgebühren und bei etwaiger Nichteinhaltung der Nutzungsbedingungen eine Kontrollgebühr zahlen muss. Dadurch ist das erste Kriterium, das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses, im Rahmen dessen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, erfüllt.¹⁰

Das zweite Kriterium betrifft den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Dienstleistung *Apcoas* und der Gegenleistung der Kraftfahrer. Die Dienstleistung ist die Bereitstellung eines Parkplatzes und die Gegenleistung die Zahlung der Parkgebühr und bei Erfüllen der entsprechenden Bedingungen zusätzlich die Zahlung einer Kontrollgebühr. MaW erhält ein Kraftfahrer entweder dann einen Stellplatz zugewiesen, wenn er die Parkgebühr zahlt oder – bei vorschriftswidrigem Parken – wenn er die Parkgebühr und zusätzlich die Kontrollgebühr zahlt.¹¹ Das zweite Kriterium ist somit auch erfüllt: Die Kontrollgebühr ist der Gegenwert für die Bereitstellung der Parkplätze.¹²

Apcoa brachte mit Verweis auf die Rs *Société thermale*¹³ vor, dass die Kontrollgebühr weder als tatsächlicher Gegenwert für eine dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung noch als Gegenwert für eine eigenständige Dienstleistung

angesehen werden könne, weil die Bereitstellung der Parkplätze durch *Apcoa* nicht von der Entrichtung dieser Kontrollgebühr abhängt.¹⁴ Der EuGH lehnte eine Parallele zum Urteil in der Rs *Société thermale* jedoch ab, weil die dort in Rede stehende Dienstleistung der Zimmervermietung aufgrund einer Stornierung – im Unterschied zum vorliegenden Fall – gar nicht erbracht worden war.¹⁵

Weiters vertrat *Apcoa*, dass der Betrag, den sie als Kontrollgebühr wegen vorschriftswidrigen Parkens in Rechnung stellt, im Voraus festgelegt sei und daher in keinem konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Wert der erbrachten Parkdienstleistung stehe. Die Kontrollgebühr könne ferner auch deshalb nicht als Entgelt für die Parkdienstleistung qualifiziert werden, weil es sich hierbei nach dänischem Recht um (nicht steuerbares) Bußgeld handle.¹⁶ Der EuGH hielt hierzu fest, dass der Umstand, ob der Betrag der Gegenleistung höher, gleich hoch oder geringer ist als die Kosten der erbrachten Dienstleistung, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung unberührt lässt.¹⁷ Zudem wies der Gerichtshof darauf hin, dass die Auslegung der Bestimmungen der MwStSyst-RL eine unionsrechtliche Frage ist und die Beurteilung nach nationalem Recht daher jedenfalls nicht maßgebend ist.¹⁸

Letztendlich beantwortet der EuGH die Vorlagefrage bejahend. Kontrollgebühren, die Betreiber privater Parkplätze erheben, wenn Kraftfahrer die vereinbarten Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, sind Gegenleistung für eine Dienstleistung, die iSd Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL „gegen Entgelt“ erbracht wird. Die Kontrollgebühr unterliegt daher der Mehrwertsteuer.¹⁹

3. Entgeltlichkeit als Voraussetzung des steuerbaren Leistungsaustauschs

Im gegenständlichen Fall war fraglich, unter welchen Umständen eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ iSd Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL erbracht wird. Wie der EuGH ausführt, ist es hierfür unerlässlich, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert (Gegenleistung) ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.²⁰ Fraglich ist, ob der unmittel-

⁸ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 27 mVa EuGH 16. 9. 2021, C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, Rn 31; vgl die dort angeführte Rsp EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rn 39; 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 22; 23. 12. 2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM* und *Hop!-Brit Air*, Rn 22; 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, Rn 19; 8. 3. 1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, Rn 11, 12 und 16.
⁹ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 28.
¹⁰ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 29, 30.
¹¹ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 31 mVa GA 3. 6. 2021, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 51.
¹² EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 33.
¹³ EuGH 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, Rn 21–35.

¹⁴ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 39.

¹⁵ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 43.

¹⁶ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 44.

¹⁷ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 45 mVa EuGH 11. 3. 2020, C-94/19, *San Domenico Vetraria*, Rn 29; vgl auch EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér*, Rn 45; 20. 1. 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, Rn 22.

¹⁸ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 46 mVa EuGH 22. 11. 2018, *MEO*, Rn 69 f.

¹⁹ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 47.

²⁰ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 27; 16. 9. 2021, C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, Rn 31; 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rn 39; 9. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor*, Rn 32; 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 22; 3. 5. 2012, C-520/10, *Lebara*, Rn 27; 29. 7. 2010, C-40/09, *Astra Zeneca UK*, Rn 27; 3. 9. 2009, C-37/08 *RCI Europe*, Rn 24; 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, Rn 19; 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 13; 8. 3. 1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, Rn 11, 12 und 16; so auch der VwGH 25. 11. 2015, 2012/13/0017; 28. 11. 2007, 2004/15/0158; vgl auch die ältere Rsp VwGH 30. 4. 1970, 927/69.

bare Zusammenhang eine kausale oder eine finale Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraussetzt.²¹ Bei Prüfung einer kausalen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ist zu untersuchen, ob der leistende Unternehmer das Entgelt auch erhalten hätte, wenn er nicht geleistet hätte oder umgekehrt, ob der Unternehmer auch geleistet hätte, wenn er dafür kein Entgelt erhalten hätte (*conditio sine qua non*). Ist diese Frage zu verneinen, dann liegt ein unmittelbarer Zusammenhang vor.²² Bei einer finalen Verknüpfung ist hingegen entscheidend, ob eine Leistung erbracht wird, um eine andere Leistung zu erhalten (*do ut des*).²³ Dabei kann zwischen einer einseitigen²⁴ und einer gegenseitigen²⁵ (wechselseitigen) finalen Verknüpfung weiter unterschieden werden. Eine gegenseitige finale Verknüpfung ist dann gegeben, wenn sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger „um der Leistung willen“²⁶ handeln.²⁷ Der Unterschied zwischen der finalen und der kausalen Verknüpfung wird am Beispiel eines Pferdezuchtalles vor dem VwGH²⁸ besonders gut sichtbar. Züchter erhielten für siegreiche Pferde eine sog Züchterprämie. Der VwGH verneinte die Entgelteigenschaft der Züchterprämie, weil den Züchtern nicht unterstellt werden konnte, dass die Pferdezucht vorgenommen wurde, um die besagte Prämie zu erhalten (keine finale Verknüpfung). Hätte der VwGH in der zitierten Entscheidung jedoch auf eine kausale Verknüpfung abgestellt, wäre eine solche Züchterprämie als Entgelt zu qualifizieren gewesen, weil beim Wegdenken der Züchterleistung auch keine Prämie angefallen wäre.²⁹

Während die österreichische Rsp die Frage der kausalen oder finalen Verknüpfung widersprüchlich³⁰ beantwortet, folgt der EuGH dem Grundsatz der gegenseitig finalen Verknüpfung. Die Rsp lässt sich gut am Beispiel der Rs *Tolsma* illustrieren: Ein Drehorgelspieler (Straßenmusiker) bat für seine musikalischen Darbietungen in der Öffentlichkeit um eine Vergütung. Manche Passanten gewährten ihm tatsächlich freiwillig eine Vergütung, an-

dere wiederum nicht. Der EuGH urteilte, dass diese Vergütungen keine Gegenleistung für das Musizieren waren, weil die Passanten nicht um die musikalische Darbietung gebeten hatten. Sie zahlten freiwillig und nicht aufgrund einer Vereinbarung mit dem Straßenmusiker. Zudem erfolgten Spenden nicht des Musizierens wegen, sondern aus persönlichen Motiven, wobei gefühlsmäßige Erwägungen eine Rolle spielen konnten.³¹ Somit bestand kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der musikalischen Darbietung und der Vergütung. Die Tätigkeit des Straßenmusikers unterlag nicht der Umsatzsteuer. Nach *Ruppe/Achatz*³² leistet ein Unternehmer unentgeltlich, wenn er, ohne eine Gegenleistung zu erwarten, leistet. Dies soll nach der geschilderten Rs *Tolsma* auch für den Leistungsempfänger gelten. Wenn dieser ohne Erwartung eine Gegenleistung erbringt, dann ist ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den beiden erbrachten Leistungen nicht gegeben.³³ Daraus wird klar, dass der unmittelbare Zusammenhang IS einer gegenseitig finalen Verknüpfung zu verstehen ist.³⁴ Zwischen Leistung und Gegenleistung ist dieser Zusammenhang nur dann gegeben, wenn jemand eine bestimmte Leistung eines anderen empfangen will und seinerseits eine Leistung nur erbringt, um die Leistung des anderen zu erhalten (um der Leistung willen) – und umgekehrt.

In einem Erkenntnis³⁵ aus dem Jahr 2019 verwies der VwGH bei der Beurteilung der Frage, ob Entgeltlichkeit gegeben ist, auf die Rsp des EuGH in der Rs *Kommission/Österreich*.³⁶ In diesem Urteil – wie auch in den Urteilen *Apcoa, MEO, Air France-KLM und Hopl-Brit Air* sowie *Société thermale* ua – sprach der EuGH aus, dass eine Dienstleistung gegen Entgelt dann vorliegt, wenn ein Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger besteht, „in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Veräußerer oder Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für den Gegenstand oder die Dienstleistung bildet [...]“. Der Verweis auf die Rsp des EuGH und die ausdrückliche Wiedergabe des vom EuGH verwendeten Wortlauts durch den VwGH könnten indizieren, dass der VwGH bei der Frage der Entgeltlichkeit seine Rechtsprechungslinie an jene des EuGH angepasst hat.

21 *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 1 Rz 63.

22 VwGH 25. 1. 2001, 95/15/0172; 4. 11. 1998, 96/13/0095; 9. 2. 1987, 85/15/0219; 18. 10. 1984, 84/15/0146; 19. 1. 1984, 82/15/0099; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 64; auch die österreichische FinVw scheint diese Ansicht zu vertreten: UStR 2000 Rz 1.

23 *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 64 mVa VwGH 18. 4. 2007, 2003/13/0078; 4. 12. 1978, 2507/77; 18. 2. 1963, 7/61.

24 ZB VwGH 24. 5. 1984, 83/15/0172: „Gegen Entgelt“ führt der Unternehmer seine Leistung aus, wenn er sie erbringt, um eine Gegenleistung zu erhalten, wenn also eine innere Verknüpfung zwischen Leistungen besteht.“

25 Vgl VwGH 23. 5. 2013, 2010/15/0058 mVa 29. 6. 1999, 98/14/0166; vgl auch VwGH 10. 7. 1996, 94/15/0010: „Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist allein, ob Leistung und Entgelt im Verhältnis der Wechselbeziehung, in einem inneren Zusammenhang und in gegenseitiger Abhängigkeit stehen.“

26 Vgl VwGH 18. 4. 2007, 2003/13/0078.

27 Vgl auch *Borns*, Übergabe von Produkt-Samples an Influencer – eine umsatzsteuerrechtliche Betrachtung, *taxlex* 2023, 120 (121); *Beiser*, Der Leistungsaustausch als Tatbestandselement der Umsatzsteuerbarkeit und des Vorsteuerabzugs, *SWK* 2007, 507 (507).

28 VwGH 4. 12. 1978, 2507/77.

29 *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 64.

30 VwGH 25. 1. 2001, 95/15/0172 (kausale Verknüpfung); VwGH 24. 5. 1984, 83/15/0172 (einseitig finale Verknüpfung); VwGH 23. 5. 2013, 2010/15/0058 mVa VwGH 29. 6. 1999, 98/14/0166 (gegenseitig finale Verknüpfung).

4. Vertragsstrafen

4.1. Allgemeines zur Natur und umsatzsteuerlichen Behandlung von Vertragsstrafen

Die zivilrechtliche Grundlage für Vertragsstrafen (Konventionalstrafen) in Österreich ist in § 1336 ABGB verankert. Nach der hierin befindlichen Definition werden Vertragsstrafen von den Vertragsparteien für den Fall vereinbart, dass eine der beiden den

31 EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 16 bis 19.

32 *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 67; aA VwGH 4. 11. 1998, 96/13/0095; 9. 2. 1987, 85/15/0219.

33 EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 17.

34 Zustimmung *Beiser*, *SWK* 2007, 507 (507).

35 VwGH 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022.

36 EuGH 19. 12. 2018, C-51/18, *Kommission/Österreich*, Rn 44.



Vertrag entweder gar nicht oder nicht auf die gehörige Art erfüllt. Eine Vertragsstrafe ist vertraglicher Schadenersatz iSd § 1295 Abs 1 erster Fall ABGB. Somit sind die Grundsätze der Verschuldenshaftung maßgebend. Grds wird die Schadenersatzpflicht des Schädigers daher nur bei Verschulden ausgelöst.³⁷ Nach dem Zweck der Vertragsstrafe – das ist die Schadenspauschalierung³⁸ – ist der tatsächliche Schadenseintritt keine Voraussetzung für die Entstehung des entsprechenden Anspruchs.³⁹ Diese Tatsache indiziert, dass der unmittelbare Grund für die Vertragsstrafe oft im Vertrag (vereinbarten Leistungsaustausch) selbst liegt, bzw darin, dass dieser auf eine bestimmte Weise erfüllt wird – und nicht (ausschließlich) im Schadensausgleich.

Die Lehre⁴⁰ und Rsp⁴¹ in Österreich zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Vertragsstrafen und Schadenersatz bedienen sich des Begriffspaars „echter Schadenersatz“ gegenüber „unechtem Schadenersatz“. Echter Schadenersatz liegt vor, wenn die Zahlung des Schadenersatzes nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung ist.⁴² Ist die Schadenersatzzahlung hingegen das Entgelt für eine Leistung des Geschädigten, so liegt unechter Schadenersatz vor.⁴³ Da diese Begriffe bereits das Ergebnis einer umsatzsteuerlichen Beurteilung ausdrücken,⁴⁴ ist mit ihnen für die Beantwortung der Frage, ob Schadenersatzzahlungen (und damit auch Vertragsstrafen) steuerbar sind, nichts zu gewinnen. Auf deren Verwendung wird daher in weiterer Folge verzichtet.

Ob eine Zahlung als Schadenersatz, Vertragsstrafe oder Kontrollgebühr bezeichnet wird, ob sie zivilrechtlich als deliktischer oder vertraglicher Schadenersatz qualifiziert wird, spielt für ihre umsatzsteuerliche Behandlung ebenfalls keine Rolle.⁴⁵ In die-

sem Sinne wäre es auch falsch – jedenfalls unpräzise – pauschal zu behaupten, dass Vertragsstrafen aus umsatzsteuerlicher Sicht niemals Entgelt für eine steuerbare Leistung sind.⁴⁶ Daher ist der Ansicht der FinVw, wonach Vertragsstrafen generell nicht zum Entgelt zählen,⁴⁷ mE nicht zuzustimmen.

4.2. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Vertragsstrafen in der Rsp des EuGH und des VwGH – ausgewählte Entscheidungen

Wie der RFH bereits 1939⁴⁸ und später der VwGH⁴⁹, prüft auch der EuGH bzgl der umsatzsteuerlichen Behandlung von Schadenersatzzahlungen (dazu gehören auch Vertragsstrafen)⁵⁰ im Einzelfall, ob Entgeltlichkeit iSd Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL vorliegt. Die Rsp des EuGH und des VwGH zu (Schaden-)Ersatzzahlungen ist dementsprechend kasuistisch. Im Gegensatz zur Rsp des VwGH erscheint jene des EuGH jedoch konsequenter. Die österreichische FinVw passt ihre Auslegungsvorschläge des UStG immer wieder an die Rsp des EuGH an, indem sie dessen Entscheidungen vereinzelt in die UStR aufnimmt.⁵¹ In der Folge sollen einige Beispiele aufgezeigt werden, um einen Überblick über die Rechtsprechungslinie des EuGH zu geben und Gemeinsamkeiten sowie Unterschiede zwischen den einzelnen Entscheidungen einerseits sowie zwischen der Rsp des EuGH und der des VwGH andererseits besser zu beleuchten. Anschließend wird untersucht, ob sich das Urteil in der Rs *Apcoa* und ein Erkenntnis des BFG aus dem Jahr 2016, dem ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag, in die Rechtsprechungslinie des EuGH einordnen lassen.

Ein Angeld, das sich ein Hotelbetreiber für den Fall behält, dass der Leistungsempfänger vom Vertrag zurücktritt, ist nach EuGH-Rsp (Rs *Société thermale*) kein Entgelt für die Reservierungsleistung des Hotelbetreibers und ist somit nicht steuerbar.⁵² Der Hotelbetreiber erfüllt die Reservierungsleistung und somit die Verpflichtung, mit keinem anderen einen Vertrag zu schließen, nicht um des Angelds willen. Würde er kein Angeld erhalten, würde er die Reservierungsleistung trotzdem erbringen müssen. Diese Pflicht ergibt sich „nach den allgemeinen Grundsätzen des Zivilrechts“⁵³ aus dem Beherbergungsvertrag selbst

37 OGH 16. 5. 1979, 1 Ob 558/79; 14. 1. 1981, 1 Ob 725/80; 29. 5. 1995, 1 Ob 567/95; 26. 3. 1996, 4 Ob 2017/96p.

38 OGH 27. 2. 2012, 2 Ob 215/10x; 22. 8. 2012, 9 Ob 36/12b; 12. 6. 2014, 2 Ob 9/14h ua.

39 Größ in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 1336 Rz 1 f, 10 f (Stand 1. 1. 2023, rdb.at); *Barth/Dokalik/Potyka*, ABGB (MTK)²⁷ § 1336 ABGB Anm 3 ff (Stand 1. 7. 2022, rdb.at); *Reischauer in Rummel*, ABGB³ § 1336 Rz 1, 5, 9 (Stand 1. 1. 2004, rdb.at); vgl auch *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ (2015) Rz 90 ff; *Perner/Spitzer/Kodek*, Bürgerliches Recht⁷ (2022) 162 f.

40 Plank in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab* (Hrsg), UStG (60. Lfg 2019) § 1 Rz 302 ff; *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 1 Rz 228; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG³ (2021) § 1 Rz 120; *Achatz/Kirchmayr*, Umsatzsteuer und Vertragsstrafen, taxlex 2022, 333; oV, Zinsen und Umsatzsteuer – Steuerbarkeit bzw. Steuerfreiheit, UStaktuell 2016, 2 (2); *Winnerroither*, Schadenersatz oder Leistungsentgelt? Die Problematik iZm Urheberrechtsverletzungen, ÖStZ 2014/559, 339 (339 ff).

41 VwGH 22. 7. 2015, 2011/13/0104; 24. 2. 2004, 2004/14/0008; 12. 11. 1990, 88/15/0081 ua, siehe auch OGH 2. 9. 2015, 7 Ob 127/15z.

42 VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081; *Plank in Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, UStG § 1 Rz 304; vgl auch *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 1 Rz 230; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 1 Rz 120.

43 Vgl VwGH 30. 4. 1970, 927/69; *Plank in Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, UStG § 1 Rz 306; *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 1 Rz 229.

44 Siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 67.

45 EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO* Rn 66 ff mVa EuGH 16. 11. 2017, C-308/16, *Kozuba Premium Selection*, Rn 38 und die dort angeführte Rsp; genauso VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081; vgl auch *Plank in Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, UStG § 1 Rz 303, 307; *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 1 Rz 231.

46 Vgl VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081.

47 UStR 2000 Rz 644.

48 RFH 3. 2. 1939, V 20/38.

49 ZB VwGH 30. 4. 1970, 927/69; 27. 4. 1972, 1698/71; 17. 4. 1989, 87/15/0083.

50 Vgl VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081, wonach eine Vertragsstrafe umsatzsteuerlich nicht anders behandelt werden kann als der ansonsten zu leistende konkrete Schadenersatz; zustimmend *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2022, 333.

51 Vgl UStR 2000 Rz 8.

52 EuGH 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, Rn 36; vgl die hL *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 1 Rz 241 ff; *Beiser*, Vertragsstrafen, Prämien, Reugeld und Angeld in der Umsatzsteuer, RdW 2008/519, 550 (553); vgl auch die Meinung der österreichischen Finanzverwaltung UStR 2000 Rz 15, 1772; siehe auch die Lit in Deutschland: *Nieskens in Rau/Dürwächter*, Umsatzsteuergesetz Kommentar (204. Lfg 2023) § 1 Rz 860 f, 864; *Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG (2021) § 1 Rz 262; *Peltner in Weymüller, BeckOK UStG³⁵* (2022) § 1 Rn 95.11.

53 EuGH 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, Rn 24.

und ist keine Gegenleistung für das Angeld.⁵⁴ Umgekehrt dient das Angeld auch nicht der Abgeltung der erhaltenen Leistung, sondern es soll die Anstrengungen des Schuldners zur Erfüllung fördern.⁵⁵ Schlussendlich findet aufgrund der Stornierung kein Leistungsaustausch statt.⁵⁶

Demgegenüber sind Ausgleichszahlungen für den Fall, dass der Leistungsempfänger eine ihm tatsächlich angebotene Leistung nicht wahrnimmt, nach Ansicht des EuGH als Entgelt zu qualifizieren (Rs *Air France-KLM*).⁵⁷ In der zitierten Entscheidung zu einem Beförderungsvertrag (Luftbeförderung) entschied der EuGH, dass der Flugpreis, der von der Fluggesellschaft (als Schadenersatz) einbehalten wird, wenn der Fluggast einen Flug nicht antritt („no show“), nicht als Mehrwertsteuerfreier Schadenersatz behandelt werden kann.⁵⁸ Die Fluggesellschaft erbringt ihre Leistung bereits dadurch, dass sie den Fluggast in die Lage versetzt, die Luftbeförderung in Anspruch zu nehmen. Diese Leistung (Gewährung des Rechts zum Flug) ist der Gegenwert für die Zahlung des Preises eines Flugtickets.⁵⁹ Es besteht somit eine gegenseitig finale Verknüpfung zwischen der Leistung der Fluggesellschaft und der Gegenleistung des Fluggasts, selbst wenn dieser den Flug nicht antritt. Die Fluggesellschaft versetzt den Fluggast in die Lage, die Luftbeförderung in Anspruch zu nehmen, um den Flugpreis zu erhalten. Der Fluggast zahlt den Flugpreis, damit er in die Lage versetzt wird, die Luftbeförderung in Anspruch nehmen zu können. Genauso sind Ausgleichszahlungen für den Fall, dass der Leistungsempfänger vom Vertrag vorzeitig zurücktritt, steuerbar, wenn der Leistende seine Dienstleistung für eine bestimmte Dauer zusichert (Dauerschuldverhältnis) und die Ausgleichszahlungen jenem Betrag entsprechen, der für die restliche Laufzeit zu zahlen gewesen wäre (Rs *MEO*).⁶⁰ Diese Ansicht begründet der EuGH wieder damit, dass die Dienstleistung des Leistenden darin besteht, dass er den Leistungsempfänger in die Lage versetzt, die Dienstleistung in Anspruch zu nehmen.⁶¹ Die Ausgleichszahlung wird vom Leistungsempfänger geleistet, um in diese Lage versetzt zu werden. Damit im Einklang steht die stRsp des VwGH, wonach der Leistende bereits durch Leistungsbereitschaft und Möglichkeit der Inanspruchnahme eine Dienstleistung erbringt, unabhängig davon, in welchem Umfang der Leistungsempfänger von diesem Angebot Gebrauch macht.⁶² Dass der EuGH (und VwGH) in diesen Fällen eine Mehrwertsteuerpflicht annimmt, während er sie in der Rs *Société ther-*

male verneint, lässt sich damit begründen, dass ein Leistungsaustausch in *Société thermique* wegen Stornierung nicht zustande kam.⁶³

Verzugszinsen, die anfallen, weil sich die Vertragserfüllung verzögert (zB der Leistungsempfänger das Entgelt verspätet zahlt), sind nach Ansicht des EuGH nicht steuerbar (Rs *BAZ Bausystem*). Der Leistende stundet nicht, weil er vom Leistungsempfänger Verzugszinsen erhalten will (um der Verzugszinsen willen). Die Verzugszinsen wurden im gegenständlichen Fall gerichtlich festgesetzt und die Gewährung eines Kredits stand nur in entferntem Zusammenhang mit der Hauptleistung. Die Verzugszinsen sind diesfalls eine Entschädigung für die verspätete Zahlung.⁶⁴ Demgegenüber vertrat der VwGH in seiner älteren Rsp⁶⁵ zum UStG 1972, dass Verzugszinsen für die nicht termingerechte Zahlung des Kaufpreises für eine Lieferung umsatzsteuerbar sind. Begründend führte das Gericht aus, dass die Zahlung von Verzugszinsen wirtschaftlich gesehen mit der Leistung eines Entgeltes für eine bestimmte Lieferung „ursächlich“ zusammenhängt. Der VwGH stellte in dieser Entscheidung offenbar auf eine kausale Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ab. Hätte der Käufer die Verzugszinsen nicht gezahlt, dann hätte der Verkäufer seine Leistung nicht erbracht (*conditio sine qua non*). Diese Sichtweise steht offenkundig in Widerspruch mit der Rsp des EuGH in der Rs *BAZ Bausystem*⁶⁶ und auch mit der stRsp⁶⁷ des EuGH zur Entgeltlichkeit allgemein. An dieser Stelle sei erneut darauf hingewiesen, dass der VwGH seine Rsp seit dem Jahr 2019 an jene des EuGH anzupassen scheint und von einer kausalen Verknüpfung abgeht.⁶⁸

4.3. Gegenseitig finale Verknüpfung: Das EuGH-Urteil in der Rs *Apcoa* im Vergleich zum Erkenntnis des BFG 16. 3. 2016, RV/4100400/2011

Im Gegensatz zur Rs *BAZ Bausystem* nimmt der EuGH in der Rs *Apcoa* einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Dienstleistung von *Apcoa* und der Zahlung der Kontrollgebühr an. Dieses Ergebnis begründet der Gerichtshof zweierlei: Erstens stellt er fest, dass die Leistung *Apcoas* eine einheitliche Dienstleistung iSd Art 1 Abs 2 Unterabs 2 MwStSyst-RL ist, von der die Kontrolle der Einhaltung der allgemeinen Nutzungsbedingungen mitumfasst ist.⁶⁹ *Apcoa* sei nur bereit, die einheitliche Dienstleistung zu erbringen, wenn der Leistungsempfänger bei vorschrifts-

⁵⁴ Vgl insb die Ausführungen des EuGH 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermique*, Rn 23 bis 25.

⁵⁵ Vgl *Beiser*, RdW 2008/519, 550 (553).

⁵⁶ Diese Tatsache wurde durch den EuGH in der Rs *Apcoa*, Rn 43 betont; vgl auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 237.

⁵⁷ Vgl EuGH 23. 12. 2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hopl-Brit Air*.

⁵⁸ EuGH 23. 12. 2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hopl-Brit Air*, Rn 29.

⁵⁹ Vgl EuGH 23. 12. 2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hopl-Brit Air*, Rn 28.

⁶⁰ EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*.

⁶¹ EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rn 40.

⁶² VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0128; 24. 11. 1998, 98/14/0033 und 0034; 19. 5. 2002, 97/14/0133; *Plank* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, UStG § 1 Rz 59 f;

vgl auch *Spendel*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leerbettengebühren, ÖStZ 2010/799, 394.

⁶³ Vgl EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 43 und *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 237.

⁶⁴ Vgl EuGH 1. 7. 1982, C-222/81, *BAZ Bausystem*, Rn 8, 10 f; vgl USTR 2000 Rz 11.

⁶⁵ VwGH 4. 11. 1998, 96/13/0095; 9. 2. 1987, 85/15/0219.

⁶⁶ EuGH 1. 7. 1982, C-222/81, *BAZ Bausystem*, Rn 10.

⁶⁷ Vgl EuGH 11. 3. 2020, C-94/19, *San Domenico*, Rn 26 mVa EuGH 2. 6. 1994, C-33/93, *Empire Stores*, Rn 16; 23. 11. 1988, C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Rn 14; und nun auch EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 41.

⁶⁸ Vgl VwGH 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022.

⁶⁹ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 40 IVm 42.



widrigem Parken die Kontrollgebühr zahlt: „Es kann nämlich keine Notwendigkeit, vorschriftswidriges Parken zu kontrollieren, und mithin keine Auferlegung einer solchen Kontrollgebühr geben, wenn nicht zuvor die Dienstleistung der Bereitstellung eines Parkplatzes erbracht wurde.“⁷⁰ Diese Begründung ist mE unpräzise und erfüllt nicht die Voraussetzungen eines unmittelbaren Zusammenhangs iS einer gegenseitig finalen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung. Die (Teil-)Leistung der Kontrolle der Einhaltung der Nutzungsbedingungen erbringt *Apcoa* gegenüber allen Kraftfahrern, somit auch gegenüber jenen, die vorschriftsgemäß parken. Von Kraftfahrern, die vorschriftsgemäß parken, verlangt *Apcoa* für die Bereitstellung von Parkplätzen samt Kontrolle jedoch nicht die erhöhte Gebühr. *Apcoa* erbringt also die Kontrollleistung nicht um der Kontrollgebühr willen. Nur die „Grundgebühr“⁷¹ soll die Kontrolle vorschriftsgemäßen Parkens abgelten. Der notwendige unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nach der ständigen EuGH-Rsp⁷² kann daher mit der Notwendigkeit der Kontrolle der Einhaltung der allgemeinen Nutzungsbedingungen nicht begründet werden.⁷³

Allerdings führt der EuGH in Rn 34 aus, dass die erhöhte Kontrollgebühr als Gegenleistung sicherstellen soll, dass „*Apcoa* eine vertragliche Vergütung für die erbrachte Leistung erhält, die zu Bedingungen ausgeführt wird, die dem Nutzer zuzurechnen sind“. Im vorliegenden Fall besteht die Leistung *Apcoas* somit auch darin, dass sie das vorschriftswidrige Parken duldet.⁷⁴ *Apcoa* duldet das vorschriftswidrige Parken, damit sie die Kontrollgebühr vereinnahmen kann (um der Kontrollgebühr willen). Dies lässt sich mE zweierlei begründen: Erstens war *Apcoa* bewusst, dass die Summe der Kontrollgebühren einen wesentlichen Teil (35 % in den Jahren 2008 und 2009)⁷⁵ ihres Gesamtumsatzes ausmacht.⁷⁶ Zudem hat sie die vorschriftswidrig Parkenden niemals abschleppen lassen. Selbst nach mehrfach erfolgter Inrechnungstellung der Kontrollgebühr wurde zugelassen, dass die betref-

fenden Fahrzeuge weiter geparkt bleiben.⁷⁷ Nach der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der betreffenden Transaktion – die die nationalen Gerichte bei deren Urteilsfindung beachten sollen – ließ der Parkplatzbetreiber das vorschriftswidrige Parken gerade deswegen zu, um die hohe Kontrollgebühr zu vereinnahmen.⁷⁸ Bei *Apcoa* ist daher eine finale Verknüpfung zwischen Leistung (Duldung des vorschriftswidrigen Parkens) und Gegenleistung (Kontrollgebühr) gegeben. Im Einklang damit vertreten auch *Ruppe/Achatz*⁷⁹, dass ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, wenn eine Vermögenseinbuße willentlich hingenommen wird, weil hierfür ein Entgelt in Aussicht gestellt wird.

Damit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung iSd ständigen EuGH-Rsp vorliegt, braucht es jedoch eine gegenseitige finale Verknüpfung. In einem nächsten Schritt muss daher geprüft werden, ob auch aufseiten der vorschriftswidrig Parkenden eine finale Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Der Fahrer zahlt die Kontrollgebühr, weil der Parkplatzbetreiber (auch) das vorschriftswidrige Parken duldet. Die Tatsache, dass die Kontrollgebühr viel höher ist als eine Grundgebühr oder dass es überhaupt nur eine Kontrollgebühr gibt und das vorschriftsgemäße Parken ansonsten kostenlos ist, ist nicht maßgebend.⁸⁰ Der Fahrer muss die Kontrollgebühr zahlen, damit der Parkplatzbetreiber das vorschriftswidrige Parken duldet (er zahlt um der Duldung des Parkens willen).

Weiteren Aufschluss über das Wesen eines unmittelbaren Zusammenhangs gibt die Entscheidung in der Rs *Apple and Pear Development Council*⁸¹. Der EuGH wurde in dieser Rs gefragt, ob zwischen der Wahrnehmung der Aufgaben des Council (eine Interessensvertretung für Obsterzeuger) und dem Jahrespflichtbeitrag der Mitglieder ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Der EuGH verneinte den unmittelbaren Zusammenhang, weil der Council den Beitrag von einem Mitglied unabhängig davon einzahlen konnte, ob er diesem Mitglied tatsächlich einen Vorteil verschaffte. *E contrario* kann die Verschaffung eines konkreten Vorteils bei einer Pflichtleistung eine Steuerbarkeit begründen. Im Fall *Apcoa* konnte der Parkplatzbetreiber die Kontrollgebühr nur einfordern, wenn er dem jeweiligen Fahrer einen Vorteil verschaffte, indem er sein vorschriftswidriges Parken so lange duldet, bis der Fahrer das Auto wieder abholte. Der Fahrer zahlte die Kontrollgebühr nur deshalb, weil ihm ein Vorteil verschafft wurde.

Die Pflicht zur Kontrollgebühr ergibt sich des Weiteren nicht daraus, dass der Fahrer schuldhaft handelt und bei gebührenfreiem Parken auch nicht daraus, dass der Fahrer dem Parkplatzbetreiber einen Schaden zufügt. Nach der Sachverhaltsdarstellung im Urteil des EuGH in der Rs *Apcoa* wurde eine Kontrollgebühr nämlich auch bei Parkplätzen ohne Parkgebühr verein-

70 EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 42.

71 Soweit eine Grundgebühr überhaupt zu zahlen ist. *Apcoa* betreibt auch Parkplätze, ohne Parkgebühr, vgl. EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 20.

72 EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 27; 16. 9. 2021, C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, Rn 31; 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rn 39; 9. 10. 2015, C-174/14 ua.

73 Vgl. *Lipross/Janzen*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Vertragsstrafen bzw. „erhöhten Parkentgelte“ bei Verstoß gegen die Nutzungsbedingungen von Kundenparkplätzen, UR 2022, 165 (167); *Streit*, Leb wohl nicht steuerbare Vertragsstrafe, UStB 2022, 102 (104).

74 Vgl. EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 34–36.

75 EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 18.

76 Kritisch: *Dodos*, Kontrollgebühren bei Verstoß gegen Parkplatz-Nutzungsbedingungen als steuerbares Entgelt, MwStR 2022, 240 mVa EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 18 und 19; *Streit*, UStB 2022, 102. Insb der Verweis auf die Rs *Tolsma* ist mE unpräzise. Tatsächlich hat der EuGH ausgesprochen, dass die Tatsache, dass ein Musiker eine bestimmte Höhe an Einnahmen erzielt, einen unmittelbaren Zusammenhang nicht begründet, wenn der Leistungsempfänger nicht „final“ leistet. In der Rs *Apcoa* begründet der EuGH jedoch nicht das Vorliegen eines Leistungsaustauschs mit der Erzielung der Kontrollgebühren. Der EuGH begründet damit lediglich das Bestehen des Leistungswillens von *Apcoa* (nicht jenen der Kraftfahrer, der gesondert zu prüfen ist).

77 EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 36.

78 AA *Dodos*, MwStR 2022, 240.

79 *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 20.

80 EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB*, Rn 22.

81 EuGH 8. 3. 1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*.

nahmt, wenn der Fahrer zB länger parkte als erlaubt. Aus dem vorschriftswidrigen Parken entstand dem Parkplatzbetreiber kein Schaden, weil es für ihn keinen Unterschied macht, wie lange ein Fahrer parkt, wenn das Parken nicht gebührenpflichtig ist. In Bezug auf gebührenpflichtiges Parken kann erneut auf *Ruppe/Achatz*⁸² verwiesen werden, wonach die willentliche Hinnahme einer Vermögenseinbuße um eines Entgelts willen steuerbar ist. Eignet sich der Fall, dass dem Fahrer ein unvorhersehbarer Unfall oÄ passiert und er das Auto deswegen nicht rechtzeitig abholen kann, liegt außerdem (auch) kein Verschulden vor. Die Kontrollgebühr musste allerdings in solchen Fällen genauso gezahlt werden. Hieraus wird sichtbar, dass der einzige Grund für die Zahlung der Kontrollgebühr das Dulden des Parkens ist und mangels Schadens und Verschuldens nicht etwa Schadenersatz.

Im Vergleich zur *Rs Apcoa* hing die Gegenleistung der Passanten im Fall des Straßenmusikers (*Rs Tolsma*) nicht unmittelbar von der Leistung des Musikers ab. Er spielte zwar tatsächlich in Erwartung einer Gegenleistung. Die Passanten zahlten jedoch nicht, damit er musiziert. Wie der EuGH ausführt, spielten dort Freiwilligkeit und möglicherweise andere persönliche Motive und gefühlsmäßige Erwägungen eine Rolle.⁸³ Demgegenüber zahlte der Fahrer die Kontrollgebühr nur deshalb, weil ihm ein Vorteil verschafft wurde und nicht etwa aus Freiwilligkeit oder anderen Erwägungen, die außerhalb des Leistungsaustauschs liegen. Nach alledem ist dem EuGH zuzustimmen, dass die Kontrollgebühr ein Entgelt iSd Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL für die Dienstleistung des Bereitstellens und der Duldung der vorschriftswidrigen Nutzung der Parkplätze durch *Apcoa* ist. Die Entscheidung widerspricht nicht der im Urteil *Tolsma* vertretenen Ansicht und lässt sich in die Rechtsprechungslinie des EuGH zum „*unmittelbaren Zusammenhang*“ und Vertragsstrafen einordnen.⁸⁴

In einem gewissen Spannungsverhältnis zum Urteil des EuGH in der *Rs Apcoa* steht ein Erkenntnis des BFG aus dem Jahr 2016.⁸⁵ Wie in der *Rs Apcoa*, ging es auch im BFG-Fall um einen Parkplatzbetreiber (Bf), der für die Überlassung der Nutzung eines Parkplatzes von dessen Benutzern Parkgebühren verlangte. Hatten die Kraftfahrer des Parkplatzes bei einer Kontrolle keinen gültigen Parkschein, mussten sie dem Bf im Falle einer außergerichtlichen Einigung eine „*Vertragspönale*“ iHv 24 € (diese enthielt einen Anteil an der Parkgebühr)⁸⁶ zahlen. Im Falle der Entrichtung dieser Gebühr sah der Bf davon ab, eine Besitzstörungsklage zu erheben. Kraftfahrern, die die genannte „*Vertragspönale*“ nicht zahlten, wurden mit Besitzstörungsklagen gedroht und sie wurden gerichtlich belangt. Das BFG erkannte, dass jener Anteil der „*Vertragspönalen*“, der die Parkgebühr übersteigt, nicht umsatzsteuerbar ist.⁸⁷ Das Gericht verwies auf die Rsp des

BFG⁸⁸, wonach Schwarzfahrerzuschläge, die von Betreibern von Massenverkehrsmitteln üblicherweise erhoben werden, nicht steuerbar sind. Denn die Betreiber von Massenverkehrsmitteln erbringen ihre Beförderungsleistung nicht, um Schwarzfahrerzuschläge zu vereinnahmen. Genauso stellte der Bf im vorliegenden Fall nach Ansicht des BFG die Parkplätze nicht bereit, damit er die „*Vertragspönalen*“ erhält. Beiden Fällen (*Rs Apcoa* und BFG) ist gemein, dass die Steuerpflichtigen mit Hinweistafeln auf eine zu zahlende „*Kontrollgebühr*“ bzw. „*Vertragspönale*“ bei Verstoß gegen die Parkbedingungen (im Voraus) hinwies und diese Zahlungspflicht bei Verstoß gegen die Parkbedingungen vertraglich vereinbart wurde. Während *Apcoa* jedoch die Kontrollgebühren ggf mehrmals in Rechnung stellte und die vorschriftswidrig Parkenden niemals abschleppen ließ, drohte im Gegensatz dazu der Bf im BFG-Fall den vorschriftswidrig Parkenden mit einer Besitzstörungsklage und ließ sie tatsächlich abschleppen, wenn sie die „*Vertragspönale*“ nicht innerhalb von vier Tagen überwies.⁸⁹ Dieser Unterschied auf der Sachverhaltsebene führt mE dazu, dass eine von der *Rs Apcoa* abweichende rechtliche Beurteilung berechtigt, sogar notwendig ist. Die Tatsache, dass *Apcoa* die vorschriftswidrig Parkenden niemals abschleppen ließ und dass sie durch die Kontrollgebühren (bewusst!) 35 % ihrer Umsätze erzielte, berechtigt zur Annahme, dass sie eine Vermögenseinbuße willentlich hinnahm, weil hierfür hohe Entgelte in Aussicht gestellt wurden.⁹⁰ Umgekehrt haben die vorschriftswidrig Parkenden dort die volle „*Kontrollgebühr*“ gezahlt, weil *Apcoa* ihnen die Parkplätze bereitgestellt hat. Im BFG-Fall wurde hingegen jener Teil der Vertragspönale, der den Anteil Parkgebühr überstieg, geleistet, um für den Schaden, der durch das Falschparken entstand, (pauschal) einzustehen und nicht um der Parkdienstleistung willen.⁹¹ Nach der Rsp des EuGH ist die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der betreffenden Transaktion ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Diese ist durch das vorliegende (nationale) Gericht zu überprüfen.⁹² Das gegenständliche Erkenntnis des BFG befindet sich mit der Rechtsprechungslinie des EuGH insofern im Einklang, als das BFG die Entgelteigenschaft von „*Vertragspönalen*“ mit der Begründung verneinte, dass es auf Basis des konkreten Sachverhalts keine gegenseitig finale Verknüpfung (*do ut des*) zwischen der Parkdienstleistung und den „*Vertragspönalen*“ feststellen konnte.

⁸² *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 20.

⁸³ EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 17.

⁸⁴ AA *Prätzler*, oT, jurisPR-SteuerR 11/2022 Anm 6; *Lippross/Janzen*, UR 2022, 165; *Wäger*, Rechtsprechungsauslese 2022, UR 2022, 45 (48 f).

⁸⁵ BFG 16. 3. 2016, RV/4100400/2011.

⁸⁶ Ca 1-2 €, vgl BFG 16. 3. 2016, RV/4100400/2011.

⁸⁷ Vgl VwGH 23. 4. 1992, 91/15/0138, wonach Verfahrenskosten, die in einem gerichtlichen Exekutionstitel ausgewiesen sind und die die unterliegende

Prozesspartei der obsiegenden zu ersetzen hat, nicht das Entgelt für eine von einem Unternehmer gegenüber einem Kostenschuldner erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung darstellen.

⁸⁸ BFH, 25. 11. 1986, VR 109/78.

⁸⁹ BFG 16. 3. 2016, RV/4100400/2011, vgl schriftlicher Vorbehalt des Bf vom 23. 2. 2016.

⁹⁰ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 20.

⁹¹ BFG 16. 3. 2016, RV/4100400/2011, Pkt 1.2. der Entscheidungsbegründung.

⁹² EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 38 mVa EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rn 43 und die dort angeführte Rsp.



5. Zusammenfassung

Die Rsp des EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Entschädigungen (Schadenersatz) – seien sie als Verzugszinsen, Angeld, Ausgleichszahlung, Vertragspönale oder eben Kontrollgebühr bezeichnet –⁹³ ist kasuistisch. Das liegt daran, dass für deren umsatzsteuerliche Behandlung maßgebend ist, ob die geleistete Entschädigung Entgelt für eine erbrachte Dienstleistung oder Lieferung iSd Art 2 Abs 1 lit a oder lit c MwStSyst-RL ist – was nur auf Basis des konkreten Sachverhalts und der Vertragsbedingungen beurteilt werden kann. Jede einzelne Transaktion ist darauf zu prüfen, ob zwischen der Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Das ist gegeben, wenn eine Leistung nur unter der Voraussetzung erbracht wird, dass auch die andere Leistung erfolgt und umgekehrt. Somit stellt der EuGH auf eine gegenseitig finale Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ab. Wenn nicht sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger final (dh um der Gegenleistung willen) leisten, dann wird eine Dienstleistung nicht „gegen Entgelt“ iSd Art 2 Abs 1 lit a oder lit c MwStSyst-RL erbracht. Wenn eine Leistung nicht gegen Entgelt erbracht wird, dann liegt kein steuerbarer Umsatz vor und der geleistete Schadenersatz oder die Vertragsstrafe unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Das Erkenntnis

des BFG aus 2016 sowie auch das Urteil *Apcoa* zur vorschriftswidrigen Benutzung von Parkplätzen lassen sich unter die vom EuGH erarbeiteten Voraussetzungen der Entgeltlichkeit einordnen. Im Gegensatz zum EuGH ist die Rsp des VwGH bzgl der Frage der Entgeltlichkeit iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG bislang inkonsequent. Teilweise vertritt der VwGH, dass bereits eine kausale Verknüpfung die Entgeltlichkeit der Leistung begründet, während er in manchen Fällen eine finale Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung verlangt. Das Erkenntnis VwGH 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022 lässt jedoch vermuten, dass die Rsp des VwGH mit der Rsp des EuGH künftig im Einklang stehen wird. Die FinVw hat ihre Ansicht bzgl der Entgelteigenschaft von Kontrollgebühren bei vorschriftswidrigem Parken bereits an jene des EuGH angepasst.⁹⁴

⁹³ EuGH 20. 1. 2022, C-90/20, *Apcoa Parking*, Rn 11; 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*, Rn 68; 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, Rn 27; 1. 7. 1982, C-222/81, *BAZ Bausystem*, Rn 8.

⁹⁴ UStR 2000 Rz 8.



Der Autor:

Bence Péter Komár, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU.

lesen.lexisnexis.at/autor/Komar/Bence-Peter

Foto: Stephan Huger

Compliance ist kein Drahtseilakt. Wenn man gut vernetzt ist.

Informieren. Vernetzen. Umsetzen

Onlineportal & Magazin, Events, Webinare und ein umfassendes Netzwerk von anerkannten ExpertInnen helfen Ihnen, in diesem dynamische Gebiet den Überblick zu bewahren und angesichts multipler Unsicherheiten zukunftsfit bleiben können.



Compliance Praxis

Ein Produkt von LexisNexis

Jetzt Premium-Mitglied werden:
<http://compliance-praxis.at>