



Im Ergebnis dürften die Regelungen für Wohnungseigentümergeinschaften also insgesamt keine Rechtsgrundlage im Unionsrecht haben.¹⁵ In diese Richtung deutet wohl auch das Urteil des EuGH.

15 Ausf Denk, Die Wohnungseigentümergeinschaft im Umsatzsteuerrecht 44 ff. Siehe auch *Kilches*, FJ 1999, 4 (4) FN 1. Für Deutschland: *Huschens in Schwarz/Widmann/Radeisen*, Kommentar zum UStG²⁰⁶ (2019) § 4 Nr 13 Rn 4, und wohl auch *Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuer⁹⁰ (2020) § 4 Nr 13 Rn 5.

Der Autor:

Dr. **Peter Denk**, MBA CREA (IREBS) ist Universitätsassistent (post doc) am Institut für Finanzrecht an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien.

✉ p.denk@univie.ac.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Denk/Peter

Dr. Christian Prodingner • Wien

Umsatzsteuer bei vorzeitiger Vertragsauflösung

» RdW 2021/122

Wird ein Dauerschuldverhältnis vorzeitig aufgelöst oder eine Leistung nicht in Anspruch genommen, so sehen die Verträge oftmals vor, dass der Kunde offene Entgelte bis zum geplanten Vertragsende, bestimmte Vorteile oder Angelder bezahlen muss. Fraglich ist, ob diese Zahlungen als Leistungsentgelt der Umsatzsteuer unterliegen oder als (echter) Schadenersatz zu behandeln sind. Die Judikatur des EuGH deutet in die Richtung eines Leistungsentgeltes. Anders könnte dies bei Auflösung ohne Verursachung durch den Leistungsempfänger sein.

1. Rechtsmeinung in Österreich

Wird ein Vertrag vorzeitig aufgelöst, so ist nach der Judikatur des VwGH¹ die Leistungsbeziehung beendet. Den Zahlungen des Kunden, mögen diese auch inhaltlich künftigen Perioden entsprechen, steht diesfalls keine Leistung entgegen. Soin sind die Zahlungen als Schadenersatz zu beurteilen.

In Ausführung dieser Judikatur haben die UStR² etwa zur vorzeitigen Auflösung von Leasingverträgen ausgeführt, dass bei einer Auflösung infolge Konkurses des Leasingnehmers Schadenersatz vorliegt. Das Gleiche gälte bei Vertragsauflösungen infolge Totalschadens oder Diebstahls des Leasinggegenstandes.

Entscheidend ist dabei wohl, ob der Unternehmer leistungsbereit war. Der leistende Unternehmer muss alles getan haben, was von seiner Seite zur Ausführung der Leistung nötig ist.³

2. Judikatur des EuGH

In einer Entscheidung⁴ hatte der EuGH über das umsatzsteuerliche Schicksal eines Angelds, das bei Nichtantritt eines gebuchten Hotelaufenthaltes in dem Kurhotel verfällt, zu entscheiden.⁵ Der EuGH⁶ kam zur Auffassung, dass das Angeld bei normaler Inanspruchnahme der Leistung auf das Entgelt angerechnet werde und daher das umsatzsteuerliche Schicksal teile. Bei Ausübung des dem Gast eingeräumten Rücktrittsrechts diene das Angeld aber der Entschädigung des Unternehmers, sodass es nicht als Entgelt angesehen werden könne. Der Zweck des Angelds bestehe darin, die Folgen der Nichteinhaltung des Vertrages auszugleichen.

Entscheidend scheint hier zu sein, ob die Belegung des Zimmers garantiert wird. Wird die Abnahme von Zimmern gegen Leerbettengebühr vereinbart, hat der Hotelier seine Leistung erbracht, auch wenn die gebuchten Zimmer nicht zur Gänze belegt werden.⁷ In der Entscheidung des EuGH war die Stornierung jedoch im Vertrag als Möglichkeit geregelt,⁸ sodass sich daraus die Einstufung als Schadenersatz ergab.

In einer Entscheidung zu Verträgen eines Telekomunternehmens⁹ (MEO) hatte der Kunde bei einer vorzeitigen Vertragsauflösung sämtliche Entgelte, die bei ordentlicher Erfüllung des Ver-

1 VwGH 12. 11. 1990, 88/15/0081.

2 UStR Rz 18a.

3 Vgl *Plank in Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 1 Abs 1 Tz 57 mit Verweis auf die Judikatur des VwGH.

4 EuGH 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.

5 Siehe zu dieser Entscheidung und den weiteren dargestellten Entscheidungen des EuGH, auch in ihrer Prüfung gegen die österreichische Rechtsauffassung, auch *Menheere*, Zahlungen im Zusammenhang mit Vertragsbeendigungen aufgrund COVID-19, SWK 28/2020, 1346.

6 Rn 32.

7 *Spendel*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leerbettengebühren, ÖStZ 2010, 394.

8 In diesem Sinne *Plank in Ecker/Epply/Rößler/Schwab* § 1 Abs 1 Tz 61.

9 EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, *MEO*; siehe zur Übernahme dieser Rechtsprechung auch UStR Rz 8.



trages angefallen wären, zu bezahlen. Der EuGH¹⁰ betont unter Verweis auf Judikatur zu Fluggesellschaften, dass bereits die Leistungsbereitschaft des Unternehmers als erbrachte Leistung anzusehen ist, unabhängig davon, ob der Kunde die Leistung in der weiteren Folge in Anspruch nähme.¹¹

Durch die Art der Kalkulation erziele MEO bei der Auflösung des Vertrages dieselben Einnahmen wie bei der Erfüllung. Entscheidend sei die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität; diese sei bei der vorzeitigen Auflösung des Vertrages dieselbe. Es sei davon auszugehen, dass der Gegenwert der vom Kunden an MEO entrichteten Entgelte in dem Anspruch des Kunden auf Erfüllung des Vertrages bestünde, auch wenn der Kunde diese Leistung aus irgendeinem Grund nicht wahrnehmen wollte.

„Hinzu kommt in diesem Zusammenhang, dass, wenn dieser Betrag als Ausgleichszahlung zum Ersatz des von MEO erlittenen Schadens zu qualifizieren wäre, sich die Natur der vom Kunden erbrachten Gegenleistung danach richten würde, ob dieser sich dazu entschließt, die betreffende Dienstleistung während des vertraglich vorgesehenen Zeitraums zu nutzen oder nicht. So würden Kunden, die Dienstleistungen während der gesamten vertraglich vereinbarten Mindestbindungsfrist in Anspruch genommen haben, und solche, die den Vertrag vor Ablauf dieser Frist beenden, mehrwertsteuerlich unterschiedlich behandelt.“¹²

Somit wurden die Zahlungen als Leistungsentgelt und nicht als Schadenersatz beurteilt.

In einer aktuellen Entscheidung¹³ hatte der Kunde im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung einen Teil der von der Telekomgesellschaft verauslagten Kosten (Geräte, Infrastruktur, gewährte Vorzugskonditionen) auf Basis ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmungen zurückzubehalten.

Der Unterschied zur oben referierten Entscheidung „MEO“ liegt also darin, dass bei jener Entscheidung die gesamten, noch offenen vereinbarten Zahlungen zu leisten waren, hier aber ein gewisser Teil als Kostenersatz geleistet wird und Vodafone eben gerade nicht sämtliche noch ausstehenden Zahlungen erhält.

Der EuGH verweist zunächst auf die Entscheidung „MEO“, wonach bei den ursprünglich vereinbarten und im Fall der vorzeitigen Auflösung noch zu zahlenden Beträgen Entgelte vorlägen.

Verwiesen wird auch auf eine weitere Entscheidung,¹⁴ in der der Leasingnehmer einfach die Zahlungen eingestellt hatte. Allerdings scheint in diesem Fall die Umsatzsteuer letztlich am Anfang abgeführt worden zu sein, sodass es sich hier um einen Kaufpreis bzw eine Reduktion des Kaufpreises handelt. Dies geht aus der 4. Vorlagefrage hervor, wonach ein automatischer Eigentumsübergang vorgelegen habe.¹⁵

Die vom Kunden zu zahlenden Beträge seien daher letztlich dafür gedacht, Vodafone einen Teil der Kosten, die mit der Erbringung der Dienstleistungen im Zusammenhang stehen, zu ersetzen. Es bestünde daher ein Zusammenhang zwischen den Entgelten und den ursprünglich vereinbarten Dienstleistungen, was auch der wirtschaftlichen Realität entspräche. Nicht erheblich sei jedoch, dass – im Unterschied zur Entscheidung „MEO“ – dem Dienstleister nicht die gesamten vereinbarten Entgelte ersetzt würden. Nachdem diese Beträge wirtschaftlich Teil des Entgeltes seien, dienten sie nach dem EuGH nicht dem Schadenersatz, sondern seien vielmehr laufende Leistungsentgelte.

3. Auswirkungen

Klar scheint daher, dass eine vorzeitige Beendigung eines Dauerschuldverhältnisses mit der Verpflichtung des Kunden, noch ausstehende Raten oder bestimmte Kostenersätze zu bezahlen, jedenfalls dann zu einem Entgelt führt, wenn der Kunde vorzeitig gekündigt hat.

Nachdem bei einer vertraglichen Mindestdauer eine einseitige vorzeitige Kündigung nicht möglich ist, wird man dies wohl so sehen müssen, dass auf Ersuchen des Kunden eine vorzeitige einvernehmliche Vertragsbeendigung stattgefunden hat.

Dies ergibt sich aus den – oben wörtlich zitierten – Ausführungen des EuGH in der Rs *MEO*, wonach sich sonst die Natur des Vertrages danach richten würde, ob der Kunde die vereinbarten Leistungen in Anspruch nimmt oder nicht.

Da somit die vorzeitige Beendigung auf Kundenwunsch am Leistungsverhältnis nichts ändern kann, sind die noch ausstehenden Raten als Entgelte zu behandeln.

Die zitierte Entscheidung des VwGH behandelte die Beendigung des Vertrages infolge Konkurses des Leasingnehmers und erging insofern zu einem anderen Sachverhalt. Die Argumentation des VwGH war jedoch, dass Zahlungen auch für einen Zeitraum erfolgten, in dem die Nutzung des Leasinggutes durch den Leasingnehmer nicht mehr erfolgen konnte.

Insofern wird man jedenfalls in Fällen, in denen der Unternehmer nicht mehr leistungsbereit ist, etwa weil im Falle des Leasing das Leasinggut durch höhere Gewalt untergegangen ist, die Zahlungen des Leasingnehmers als Schadenersatz qualifizieren müssen.

Im Falle einer vorzeitigen Beendigung durch Kündigung durch den Kunden bei grundsätzlicher Leistungsbereitschaft des Unternehmers wird auf Basis der Judikatur des EuGH ein Leistungsentgelt vorliegen.

Wird jedoch das Vertragsverhältnis beendet, weil der Kunde die Zahlungen rechtswidrig einstellt, so lassen sich aus der Judikatur des EuGH Aussagen ableiten, wonach auch hier ein Entgelt vorliegt. Wie erwähnt, hat der VwGH bei Leasingverträgen darauf abgestellt, dass nach der Kündigung eben gerade kein Leistungsaustausch mehr stattfindet. Die zitierte Judikatur des EuGH zum Leasing¹⁶ scheint hier nicht direkt übertragbar zu sein, da offen-

¹⁰ Rn 40 mit Verweis auf EuGH 23. 12. 2015, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air*, C-250/14 und C-289/14.

¹¹ Dazu auch *Plank* in *Ecker/Eppl/Rößler/Schwab* § 1 Abs 1 Z 1 Tz 354.

¹² Rn 46 und 47.

¹³ EuGH 11. 6. 2020, C-43/19, *Vodafone Portugal*.

¹⁴ EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, *UniCredit Leasing*.

¹⁵ EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, *UniCredit Leasing*, Rn 29. Andererseits sprechen andere Bestimmungen vom Vorliegen einer Kaufoption, sodass der genaue Sachverhalt unklar erscheint.

¹⁶ EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, *UniCredit Leasing*.

sichtlich die Versteuerung am Anfang stattgefunden hat und daher letztlich eine Lieferung unterstellt worden sein müsste.

Der EuGH sieht die verschiedenen Konstellationen daher durchaus differenziert.¹⁷ Eine völlige Klarheit lässt sich aus der Judikatur wohl nicht gewinnen und gewisse Wertungswidersprüche scheinen durchaus denkbar zu sein.

Die Finanzverwaltung hat die Rsp „MEO“ wie erwähnt in den UStR¹⁸ umgesetzt, wobei sich hier auch (schon länger) Aussagen zur Nichtbenutzung von bereits gebuchten Flugreisen („no-show“) finden.

Die neue Judikatur des EuGH¹⁹ bringt hier keine inhaltlichen Neuerungen, sodass sich wohl auch keine neuen Richtlinienaussagen ergeben werden.

Aufgrund der nicht ausreichend präzisen Aussagen des EuGH bleibt wohl eine gewisse Unsicherheit in der Interpretation der

umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen einer vorzeitigen Beendigung eines Leistungsverhältnisses bestehen.

4. Zusammenfassung

Nach der Judikatur des EuGH führt die umsatzsteuerliche Behandlung von Zahlungen bei der vorzeitigen Beendigung eines Vertrages im Regelfall zu einem Leistungsentgelt. Im Falle der Beendigung ohne Verschulden des Leistungsempfängers könnte (weiterhin) Schadenersatz vorliegen. Die einzelnen Konstellationen werden in der österreichischen Praxis genau zu prüfen sein.



Der Autor:

Dr. Christian Prodingler ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

✉ office@christianprodinger.com

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Prodinger/Christian

Foto: Philipp Faye-Horak

¹⁷ Siehe nochmals *Menheere*, SWK 28/2020, 1346.

¹⁸ Rz 8.

¹⁹ *Vodafone Portugal*.

BLICK NACH DEUTSCHLAND

Udo Eversloh • Köln

Ergänzende Maßnahmen der Bundesregierung im Kampf gegen die Corona-Pandemie

» RdW 2021/123

In RdW 5/2020 (Überblick) und in RdW 1/2021 (Homeoffice) wurden bereits Maßnahmen der Bundesregierung im Kampf gegen die Corona-Pandemie vorgestellt. Am 19. 1. 2021 hat die Bundesregierung weitere Schritte zu Bekämpfung der Pandemie beschlossen, die die zuvor am 13. 12. 2020 und am 5. 1. 2021 von der Bundesregierung beschlossenen Schritte ergänzen bzw verschärfen und zunächst bis zum 14. 2. 2021 gelten sollen. Die Vorgaben werden im Folgenden überblicksmäßig dargestellt – wohl wissend, dass sicher weitere Maßnahmen werden ergriffen werden müssen – je nach dem weiteren Verlauf der Pandemie, zumal neue Mutationen des COVID-19-Virus um sich greifen, die deutlich infektiöser sind als das ursprüngliche Virus.

1. Aktuelle Situation

Auch wenn in Deutschland die Zahl der Infektionen sinkt und damit zu vorsichtigem Optimismus auf ein Abebben der Pan-

demie Anlass geben – auch weil mittlerweile vermehrt Impfungen mit verschiedenen Vakzinen vorgenommen werden können, selbst wenn diese noch in relativ geringem Umfang lieferbar sind – hat Bundeskanzlerin *Angela Merkel* am 19. 1. 2021 betont, dass die Bundesregierung und die Bundesländer den Bürgern und den Unternehmen – dem Vorsichtsprinzip folgend – weitere Einschränkungen ihrer Freiheiten zumuten müssen. Die Umsetzungen in den einzelnen Bundesländern und Gemeinden gestalten sich trotz des vorgegebenen Rahmens allerdings nicht einheitlich, sie sind aber am Infektionsschutzgesetz auszurichten. Ziel ist eine Inzidenz von maximal 50 Neuinfektionen pro 100.000 Einwohnern pro Woche. Die Belastung im Gesundheitswesen ist nach wie vor hoch; insb dessen Funktionsfähigkeit sollen die beschlossenen Maßnahmen sicherstellen. Um einen Überblick über die Verbreitung der Mutationen zu erhalten, musste das Bundesministerium für Gesundheit eine Coronavirus-Surveillanceverordnung erlassen.