



GZ. RV/3885-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Ilse Schwaiger und die weiteren Mitglieder OR Mag. Christian Baumgartner, Rainer Baburek und Hansjörg Hallmann im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla am 9. Juli 2003 über die Berufung der TIG, vertreten durch Houf Wirtschaftsprüfer und Steuerberater GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12.,13.,14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Umsatzsteuer für den Monat November 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Berufungswerberin (Bw.) ist die Firma TIG. Bei der Bw. fand eine den Zeitraum März bis

November 2001 betreffende Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt.

Die Betriebsprüfung stellte u. a. fest, dass die Liegenschaft R-Straße 2, 1230 Wien – ein neu errichteter Supermarkt - laut Übergabeprotokoll am 24. Oktober 2001 an die SAG übergeben worden sei. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. habe diesbezüglich angegeben, dass ursprünglich geplant gewesen sei, diese Filiale an die SAG zu vermieten. Da sich diese jedoch zu einem Kauf entschieden habe, sei diese Variante nicht zustande gekommen.

Da im Übergabeprotokoll ausdrücklich festgehalten sei, dass die SAG die Filiale am o. a. Ort am 24. Oktober 2001 übernehme, sei die Lieferung an diesem Datum erfolgt und dieser damit die Verfügungsmacht über diese Filiale verschafft worden. Die Steuerschuld entstehe mit Ablauf des Monats in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht werde bzw. verschiebe sich um einen Monat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Monats erfolge, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt sei. Da die Lieferung im Oktober 2001 erfolgt sei, sei die Steuerschuld der Bw. mit Ablauf des Kalendermonats November 2001 entstanden.

Hinsichtlich dieses mit 21. Oktober 2001 datierten Übergabeprotokolls wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass in diesem festgehalten wurde, dass die Übergabe der Liegenschaft an diesem Tag stattgefunden habe. Erwähnt wird, dass in diesem darauf hingewiesen wurde, dass sämtliche Auflagenpunkte des Baubescheides bei Übergabe des Marktes erfüllt seien. Wörtlich wurde betreffend der Übergabe ausgeführt wie folgt: *"Die Firma SAG übernimmt mit heutigem Tag die oben angeführte Filiale inkl. Außenanlage, im vertragsgebundenen Zustand, mit Ausnahme der oben angeführten Mängelpunkte. Mit heutigem Tag gehen somit sämtliche Gefahr- Zufall- Untergang- Nutzen und Lasten in das Risiko der Firma SAG über."*

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für den Monat November 2001 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Ust-Sonderprüfung mit Bescheid fest.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat November 2001 brachte die Bw. u. a. vor, dass entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung am 24. Oktober 2001 lediglich eine Nutzungsüberlassung an die Firma SAG erfolgt sei. Das Bauvorhaben sei ihr von ihrem Generalunternehmer Ende Oktober 2001 übergeben worden, gleichzeitig habe die Firma SAG die Liegenschaft von der Bw. zur Nutzung überlassen bekommen. Es sei mit der SAG vereinbart worden, dass das Nutzungsentgelt bis Jänner 2002 ausgesetzt werde, da diese die Liegenschaft von der Bw. im Jänner 2002 käuflich erwerben wollte.

Die Bw. habe in der Zwischenzeit einen von der Firma SAG einseitig unterschriebenen Bestandvertrag in Händen gehabt. Diesen hätte sie im Jänner 2002 im Falle des Nichtzustandekommens eines Kaufvertrages betreffend die o. a. Liegenschaft unterschrieben. Von der erkennenden Behörde wird diesbezüglich angemerkt, dass dieser Mietvertrag von der Firma SAG am 21. Juni 2000 unterschrieben wurde, seitens der Bw. aber nicht unterfertigt wurde. Aus dem Punkt "Bestandsgegenstand, 2. dieses Vertrages geht hervor, dass das Mietobjekt zum Zeitpunkt der Vertragserstellung noch nicht errichtet worden war und ein monatlicher Mietzins in Höhe von ATS 91.500,-- zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer festgeschrieben wurde.

Auch seien die Gewährleistungsansprüche des Generalunternehmers bis Ende Jänner 2002 noch zu Gunsten der Bw. aufrecht gewesen. Diese Garantien seien mit der Eigentumsübergabe (Ende Jänner 2002) an die Firma SAG übergeben bzw. vom Generalunternehmer überschrieben worden. Weiters habe die Bw. bis einschließlich 31. Jänner 2002 alle notwendigen Eigentümeragenden, insbesondere hinsichtlich der Gewährleistungs- und Fertigstellungsarbeiten, wahrgenommen. Diesbezüglich sei noch anzumerken, dass die Errichtung von Märkten nach den Vorgaben der späteren Nutzer erfolge und dass bei der Übergabe der Bauwerke an die Errichter gleichzeitig die Überprüfung sowie die anschließende Abnahme der vertraglich bedungenen Bau- und Ausstattungsbeschreibung statfinde. Dieses Procedere bedinge noch keine Verfügungsmacht über eine Liegenschaft. Auch sei es nicht unüblich, vor Abschluss der Arbeiten des Generalunternehmers dem künftigen Nutzer durch ein Protokoll die Richtigkeit der Ausführung des Bauwerkes bestätigen zu lassen, um den künftigen Nutzer schon vor der endgültigen Baufertigstellung und auch endgültigen vertraglich bedingten Übergabe Arbeiten seiner Professionisten ausführen zu lassen.

Darüber hinaus habe die Firma SAG zu diesem Zeitpunkt definitiv keine Verfügungsmacht über die berufsgegenständliche Liegenschaft gehabt, da diese bis zum Zeitpunkt des Eigentumsüberganges und der damit zusammenhängenden Kaufpreisentrichtung seitens der SAG an die finanzierende Bank verpfändet gewesen sei und das finanzierende Bankinstitut bis zur Kreditabdeckung einen Eigentumsvorbehalt gehabt hätte. Daher sei ein Übergang der Verfügungsmacht vor diesem Zeitpunkt bereits aus formellen Gründen nicht möglich gewesen. Aus dem im Jänner 2002 abgeschlossenen Kaufvertrag sei ersichtlich, dass die Eigentumsübergabe und der damit verbundene Übergang der Verfügungsmacht mit Stichtag 31. Jänner 2002 erfolgt sei. Bis zu diesem Datum seien auch sämtliche Eigentümeragenden wie z. B. die Hausverwaltung von der Bw. ausgeführt worden.

In einer Stellungnahme zu dieser Berufung führte die Betriebsprüfung u. a. aus, dass gem.

der Bestimmung des § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. Im die berufungsgegenständliche Liegenschaft betreffenden Übergabeprotokoll sei ausdrücklich festgehalten, dass die SAG die Filiale R-Straße mit 24. Oktober 2001 übernehme. Die zivilrechtlichen Ausführungen – Eigentumsvorbehalt der Bank bis zur Kreditabdeckung durch den Kaufpreis – würden nicht bestritten. Jedoch sei umsatzsteuerrechtlich die Verfügungsmacht verschafft worden, da steuerrechtlich der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend sei.

In der Berufungsschrift werde eindeutig festgehalten, dass die SAG die Liegenschaft von der Bw. mit Ende Oktober 2001 zur Nutzung überlassen bekommen habe. Tatsache sei auch, dass die SAG den Geschäftsbetrieb Mitte November 2001 aufgenommen habe und dass kein Mietentgelt bezahlt worden sei. Außerdem liege ein ungültiger, weil einseitig unterzeichneter Mietvertrag vor.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht sei in erster Linie ein tatsächlicher Vorgang der in dem Augenblick eintrete, in dem der Abnehmer über den gelieferten Gegenstand tatsächlich verfügen könne, gleichgültig, ob der Vorgang auf einer rechtlichen Grundlage beruhe. Die Übertragung der faktischen Verfügungsmacht führe dann zu einer Lieferung, wenn der übereinstimmende Wille der Beteiligten vorliege, zu liefern und geliefert zu erhalten, das wirtschaftliche Wollen müsse auf eine Lieferung gerichtet sein. Dies sei im gegenständlichen Fall daraus zu erkennen, dass der Mietvertrag nicht unterfertigt worden sei und es daher auch zu keiner Vermietung hätte kommen sollen. Hätte man eine solche gewollt, wäre der Mietvertrag rechtswirksam unterschrieben worden. Dass sich die zivilrechtliche Abwicklung des Kaufes bis Jänner erstreckt habe, habe mit der tatsächlichen, weil körperlichen Übernahme nichts zu tun.

§ 3 UStG stelle auf das Verfügungsgeschäft ab, nicht auf das Verpflichtungsgeschäft. Verschaffung der Verfügungsmacht liege vor, wenn der Abnehmer, ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein, über die Substanz wie ein Eigentümer verfügen könne. Das Gesetz verlange nur die tatsächliche Befähigung zur Verfügung, nicht auch die rechtliche Verfügungsbefugnis. Tatsächlich habe die SAG die Liegenschaft übernommen, den Geschäftsbetrieb begonnen und erst später habe man eben den Kaufvertrag unterzeichnet und den Kaufpreis erlegt. Somit sei die Lieferung der Liegenschaft als im Oktober 2001 erbracht anzusehen.

In einer Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme der BP brachte die Bw. u. a. vor, dass ein Mietvertrag zustandegekommen sei. Es bedürfe für die Gültigkeit eines Mietvertrages keiner weiteren Unterschrift, wenn seitens der Vertragspartner die Annahme des Vertrages gegeben

sei. Auf Grund der sehr umfangreichen Geschäftsbeziehungen mit der Firma SAG und der Tatsache, dass das Bauwerk bei Übergabe noch nicht vertragskonform fertiggestellt gewesen sei, sei von der Bw. auf eine Verrechnung der Miete bis Jahresende verzichtet worden. Der Mietvertrag sei bis zur Rechtskraft des Kaufvertrages im Jänner 2002 aufrecht gewesen. Eine Mietaussetzung für ein Objekt, das im Inneren noch nicht fertiggestellt sei, stelle nichts Ungewöhnliches dar.

Der erkennenden Behörde liegt ein von der Firma SAG an die Bw. gerichtetes Schreiben, das mit 9. November 2000 datiert ist, vor, in dem diese der Bw. unter Bezugnahme auf ein mit ihr geführtes Gespräch mitteilte, dass sie sich mit Vorstandsbeschluss vom 24. Oktober 2000 verpflichtet habe, das Projekt 1230 Wien, R/MLG. nach Ablauf von 24 Monaten zum vereinbarten Kaufpreis von ATS 27,7 Mio. käuflich zu übernehmen und dass bis dahin die vereinbarte Miete in Höhe von ATS 106.500,-- tragend werde.

In einem von der Bw. an die Firma SAG gerichteten Schreiben, das mit 1. Dezember 2000 datiert ist und das sich auf ein hinsichtlich der Vorverlegung des Ankaufzeitpunktes für das berufungsgegenständliche Objekt geführtes Telefonat bezieht, wurden diesbezüglich (wörtlich) folgende Varianten vorgeschlagen:

***"A Ankauf durch SAG unmittelbar nach Fertigstellung (voraussichtlich Ende Juli 2001***

*Zur Erläuterung der nachstehenden Kaufpreisvorschläge wollen wir festhalten, dass wir bei deren Kalkulation von der bis zum ursprünglich vereinbarten Ankaufszeitpunkt vereinbarten Monatsmiete in Höhe von netto ATS 106.500,-- pm. (dies ergäbe bei 24 Monaten Mietzeit für SAG eine Gesamtbelastung von netto ATS 2,556.000,--) ausgegangen sind. **Unter Berücksichtigung dieser Mietbelastung ergibt sich für SAG lediglich eine Kaufpreiserhöhung um ATS 630.000,-- (von ATS 27,700.000,-- auf ATS 28,330.000,--).** Der seitens TG noch nicht gegengefertigte und daher noch nicht vergebührte Mietvertrag würde in diesem Fall nicht rechtswirksam werden, wodurch für SAG die Mietvertragsgebühr nicht zum Tragen kommt.*

***B) Ankauf durch SAG am 31. Jänner 2002***

*Der unter Punkt A) angeführte Mietvertrag sollte bei dieser Variante der guten Ordnung halber aus gebührenrechtlichen Überlegungen möglichst formlos durch eine auf maximal sechs Monate befristete Nutzungsvereinbarung (angenommener Fertigstellungstermin Ende Juli 2001) ersetzt werden. **Bei Ansatz eines Nettonutzungsentgelts von ATS 106.500,-- pm. errechnet sich hier eine Kaufpreiserhöhung um ATS 320.000,-- (von ATS***

**27,700.000,-- auf ATS 28,020.000,--). 1**

Von der erkennenden Behörde wird hinsichtlich der Höhe des vereinbarten Nutzungsentgeltes erwähnt, dass dieses im o. a. Mietvertrag in Höhe von monatlich netto ATS 91.500,-- festgeschrieben wurde, dass aber in sämtlichen weiteren diesbezüglichen Schriftstücken bzw. Ausführungen von einem monatlichen Nettonutzungsentgelt in Höhe von ATS 106.500,-- die Rede ist.

An dieser Stelle wird angemerkt, dass der Kaufvertrag von der Bw. am 17. Jänner 2002 und von der Firma SAG am 11. März 2002 unterzeichnet wurde. Punkt IV, 1. Satz dieses Vertrages lautet wie folgt: *"Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den physischen Besitz des Käufers hat bereits vor Unterfertigung dieses Kaufvertrages durch Begehung des Kaufgegenstandes und Besitzeinweisung stattgefunden."*

Die Bw. richtete an die erkennende Behörde zwei weitere Schreiben in denen sie ihren Rechtsstandpunkt darlegte. Im ersten führte die Bw. aus, dass die Übergabe im Oktober 2001 zum Zweck der Inbestandnahme des Objektes erfolgt sei. Der Verkauf sei erst im Jänner 2002 mittels Abschluss des Kaufvertrages vereinbart worden. Eine weitere Übergabe habe zu diesem Zeitpunkt nicht mehr erfolgen müssen, da die Firma SAG das Objekt bereits in Bestand genommen hätte und dementsprechend auch über das Objekt hätte verfügen können. Die Bw. schloss diesem Schreiben eine diesbezügliche Stellungnahme der Firma SAG hinsichtlich des Projektablaufes bzw. der Umsatzsteuerproblematik an, in welcher diese wie folgt ausführte:

*"Aufgrund des mit Ihnen abgeschlossenen Mietvertrages erfolgte im Oktober 2001 die ordnungsgemäße Übergabe an uns. Infolge der von Ihnen signalisierten Verkaufsbereitschaft waren wir mit einer Mietaussetzung vorläufig bis Dezember 2001 einverstanden. Wie Ihnen bekannt, kam es sodann im Jänner 2002 zum Abschluss des Kaufvertrages. Aus Vereinfachungsgründen waren beide Partner damit einverstanden, dass die drei, bis zur Fälligkeit der Kaufpreiszahlung aufgelaufenen Mietzahlungen in den ausverhandelten Kaufpreis einfließen."*

Im zweiten der beiden o. a. Schreiben brachte die Bw. vor, dass zivilrechtlich sowohl das Rechtsgeschäft Bestandvertrag als auch das Rechtsgeschäft Kaufvertrag einen entsprechenden Titel (Bestandvertrag oder eben Kaufvertrag) als auch einen zur Erfüllung notwendigen Modus erforderten. Sowohl im Zusammenhang mit einem Bestandvertrag als auch im Zusammenhang mit einem Kaufvertrag sei der zivilrechtlich geforderte Modus für die Rechtswirksamkeit des Geschäftes die Übergabe des Objektes. Unbestritten sei, dass mit Protokoll vom 24. Oktober 2001 eine Übergabe des Objektes seitens der Bw. an die Firma SAG erfolgt

sei. Allerdings sei diese auf Grund des Mietvertrages, der bereits im Jahre 2000 zwischen der SAG und ihr abgeschlossen worden sei, erfolgt. In dieser Übergabe sei somit ausschließlich der entsprechende Modus für das Zustandekommen des Bestandvertrages zu erblicken, nicht jedoch in wirtschaftlicher Betrachtung die Übergabe in das Eigentum der Firma SAG, wie dies seitens der BP ihres Erachtens nach zu unrecht interpretiert werde.

Zutreffend werde daher in weiterer Folge in Punkt 4. des Kaufvertrages vom 17. Jänner 2002 bzw. 11. März 2002 angeführt, dass die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den physischen Besitz des Käufers bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages stattgefunden habe. Erst ab Unterfertigung dieses Kaufvertrages hätten den Käufer Last und Gefahr getroffen bzw. wären ihm von diesem Tage an alle Nutzungen und sonstigen Besitzvorteile zugekommen. Richtig sei somit, dass eine weitere Übergabe nicht mehr habe erfolgen können, die seinerzeitige Übergabe stelle sozusagen auch im Hinblick auf den erst im Jahre 2002 abgeschlossenen Kaufvertrag den Modus dar.

Wie der entsprechenden Literatur zu entnehmen sei, sei der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld relevant. Verschaffung der Verfügungsmacht sei ein tatsächlicher Vorgang, der in dem Augenblick eintrete, in dem der Abnehmer über den gelieferten Gegenstand tatsächlich verfügen könne, gleichgültig ob der Vorgang auf einer rechtlichen Grundlage beruhe. Die Übertragung der faktischen Verfügungsmacht sei dann als Lieferung anzusehen, wenn der übereinstimmende Wille der Beteiligten vorläge, zu liefern und geliefert zu erhalten. Das wirtschaftliche Wollen der Beteiligten müsse auf eine Lieferung gerichtet sein.

Dem streitgegenständlichen Fall sei auf Grund der vorliegenden Urkunden sowie der ergänzenden Stellungnahme der Firma SAG eindeutig zu entnehmen, dass der übereinstimmende Wille der Parteien zu liefern und geliefert zu erhalten erst mit Unterfertigung des Kaufvertrages durch diese am 11. März 2002 zustande gekommen bzw. dokumentiert sei. Dass die Übergabe zu einem früheren Zeitpunkt tatsächlich stattgefunden habe, sei unbestritten. Diese sei allerdings auf Grund des übereinstimmenden Willens beider Parteien, dadurch einen Bestandvertrag zu schließen, erfolgt. Die Annahme, dass durch diese Übergabe daher bereits ein Kaufvertrag zustande gekommen wäre und die Verfügungsmacht im umsatzsteuerlichen Sinn übergegangen sei, sei nach Meinung der Bw. sachverhaltswidrig.

Am 31. Jänner 2003 stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das in der am 9. Juli 2003 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung erstattete Vor-

bringen wurde niederschriftlich wie folgt festgehalten:

**"Der steuerliche Vertreter der Bw. führt ergänzend aus:** Es sei unbestritten, dass es zum Verkauf des gegenständlichen Objektes, Wien 23, R-Straße 2 gekommen sei. Relevant sei der Umstand, dass zunächst ein Bestandvertrag geschlossen wurde, erst zu einem späteren Zeitpunkt jedoch erst die tatsächliche Willensübereinstimmung zum Verkauf gegeben war.

Es sei zwar richtig, dass früher schon die Absicht seitens der SAG zum Kauf bestanden habe, zum Übergabezeitpunkt jedoch, war diese Absicht bzw. Willensübereinstimmung nicht gegeben, zumal noch Verhandlungen über den Kaufpreis, insbesondere inwieweit entfallende Mietzahlungen in den Kaufpreis miteinzubeziehen seien, geführt wurden.

Sehr wohl sei zunächst die Übergabe des Objekts auf Grund des Bestandsvertrages erfolgt, die Willensübereinstimmung und der Wille zur Lieferung sei jedoch erst im Jänner 2002 zustande gekommen.

Anzumerken sei weiters, dass in der Bilanz für 2001 die Mieten für November und Dezember verbucht worden seien.

Wäre es zu einer Kaufpreisübereinstimmung nicht gekommen, dann wäre auch im Jänner 2002 kein Kaufvertrag geschlossen worden, obwohl die Fa. SAG das Objekt bereits in ihrem Besitz hatte.

**Der Vertreter der Berufungswerberin, Herr Mag. R., führt ergänzend aus:** Der von der SAG angebotene Kaufpreis wurde von der Bw. akzeptiert, da der Kaufpreis für das Paket (zwei weitere Projekte) für die Bw. akzeptabel war.

Einer der beiden Vertreter der Amtsparteien, **Herr E.R. führt aus:** Zu seiner im Akt aufliegenden Stellungnahme habe er nichts ergänzend vorzubringen. Die rechtliche Würdigung der Abgabenbehörde I. Instanz stütze sich im wesentlichen auf § 21 BAO sowie auf § 3 UStG.

Zum Sachverhalt wolle er noch anführen, dass der Mietvertrag, der aus dem Jahr 2000 (Juni) stamme, seiner Ansicht nach nicht zustande gekommen sei, da der Vertrag von der Bw. nicht unterschrieben wurde. Außerdem sei der Vertrag nicht vergewährt worden, woraus er ebenfalls ableite, dass der Wille diesen Vertrag zu schließen, nach Außen nicht konkretisiert wurde. Auch seien keine Mietzahlungen geflossen, zu dem Zeitpunkt als er die Umsatzsteuerprüfung durchgeführt habe war eine Verbuchung von Mieterlösen nicht vorgenommen.



*Im übrigen gäbe es einen ausführlichen Schriftverkehr, der aktenkundig sei, aus dem der Kaufwille hervorgehe und er letztendlich auf Grund dessen zu seiner Schlussfolgerung gelangt sei, die letztendlich in dem Bescheid des Finanzamtes ihren Niederschlag fand.*

**Der steuerliche Vertreter der Bw. bringt vor,** dass es zwar grundsätzlich unbestritten sei, die Bestimmung des § 21 BAO heranzuziehen, dass sich jedoch seiner Meinung nach die wirtschaftliche Betrachtungsweise im vorliegenden Fall auf einen Bestandvertrag beziehe bzw. dass der wirtschaftliche Inhalt in einem Bestandvertrag gelegen sei. Seiner Meinung nach sei ein Bestandvertrag zustande gekommen, zumal ein solcher auch formfrei geschlossen werden könne. Die Fa. SAG habe schriftlich dokumentiert, dass sie einen derartigen Vertrag schließen wolle, die Bw. habe dies der Fa. SAG mündlich zugesagt.

Weiters wolle der steuerliche Vertreter darauf hinweisen, dass die Miete ausgesetzt gewesen sei, es sei nicht richtig, dass sie nicht zu bezahlen gewesen wäre.

**Mag. R. bringt vor,** dass die Bw. rd. über S 20.000.000,-- investiert habe, woraus zu erklären sei, dass der Mietvertrag rechtswirksam habe werden müssen, zumal noch kein Kaufvertrag zu diesem Zeitpunkt geschlossen war und sonst ein vertragsfreier Zustand gewesen sei.

**Herr E.R. bringt daraufhin vor,** er wolle darauf hinweisen, dass der in Rede stehende Mietvertrag mit Juni 2000 datiert sei. Laut einem Schreiben vom 9. November 2000 habe sich die SAG verpflichtet, das in Rede stehende Objekt zu erwerben, woraus der Wille zum Erwerb des Objektes hervorgeht.

**Der steuerliche Vertreter bringt darauf ergänzend vor,** dass aus diesem genannten Schreiben vom 9. November 2000 aber auch die Verpflichtung hervorgehe, das Objekt vorher für eine Dauer von 24 Monaten anzumieten.

**Der Referent bringt hiezu vor:** Es existiert ein Schreiben der Bw. an die Fa. SAG vom 1. Dezember 2000, in diesem nimmt die Berufungswerberin auf ein mit der Fa. SAG geführtes Telefonat bezug und unterbreitet der Fa. Spar hinsichtlich eine Vorverlegung des Ankaufszeitpunktes - zwei Varianten:

1. Variante: Ankauf durch die SAG unmittelbar nach Fertigstellung, in dieser Variante wird festgehalten, dass sich unter der Berücksichtigung einer monatlichen Mietbelastung in Höhe von S 106.500,-- für die Fa. SAG lediglich eine Kaufpreiserhöhung um S 630.000,--, dh. von S 27.700.000,-- auf S 28.330.000,-- ergibt.

*2. Variante: Ankauf durch die SAG am 31. Jänner 2002, diesbezüglich wurde festgehalten, dass sich bei Ansatz eines Nettonutzungsentgeltes von S 106.500 per Monat eine Kaufpreiserhöhung um S 320.000,-- ergibt, d.h. eine Kaufpreiserhöhung von S 27.700.00,-- auf S 28.020.000,--. Festgehalten wird, dass der Ankauf im Sinne dieser Variante erfolgt ist.*

***Der steuerliche Vertreter*** stimmt den Ausführungen des Referenten zu, vor allem auch was den Zeitpunkt des Abschlusses anbelangt.

***Über Befragen durch eine der Beisitzer***, ob die verschiedenen Angebote bzw. der Bestandvertrag jeweils mündlich oder schriftlich erfolgten, gibt der steuerliche Vertreter an:

*Der Kaufvertrag sei am 17. Jänner 2002 bzw. am 11. März 2002 schriftlich unterfertigt worden, der Bestandvertrag wurde nur von einer Seite (von der SAG) unterschrieben, sei somit durch mündliche Annahme zustande gekommen. Die übrigen Verhandlungen bzw. Angebote seien mündlich erfolgt.*

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass Herr Mag. R. und Herr A.T. als handelsrechtliche Geschäftsführer im die Bw. betreffenden Firmenbuchauszug aufscheinen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Der Inhalt dieser Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Dieses verwendet keine zivilrechtliche Terminologie und verlangt insbesondere nicht Eigentum und Eigentumsübertragung, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. § 3 UStG stellt auf das Verfügungsgeschäft ab, nicht auf das Verpflichtungsgeschäft. Der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes bewirkt keine Lieferung. Die Befähigung zur Verfügung wird nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft sondern dann, wenn der Abnehmer über den Nutzen des Gegenstandes real verfügen kann, eingeräumt. Entscheidend ist, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden.

Gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung). Wie der Verwaltungsgerichtshof u. a. in den Erkenntnissen vom 7. Mai 1990, Zl. 89/15/0028, vom 24. Oktober 1995, Zl. 91/14/0190 und vom 24. April 1996, Zl. 93/13/0254 ausgeführt hat, wird bei der Errichtung von Bauwerken für das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht nicht die "Vollendung" der Werklieferung wie bei son-

stigen Leistungen gefordert. Bei Werklieferungen der Bauwirtschaft genügt die Verschaffung der Verfügungsmacht über das fertiggestellte Werk. Hierbei kommt es weder auf die Erteilung einer Benützungsbewilligung noch auf die Legung einer Schlussrechnung an. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten (zB Nutzung) abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll.

Im gegenständlichen Fall wurde die berufsgegenständliche Liegenschaft am 24. Oktober 2001 übergeben. Aus dem diesbezüglichen o. a. Übergabeprotokoll geht hervor, dass die Firma SAG die sich dort befindliche Filiale samt Außenanlage mit diesem Datum übernahm. Weiters wurde festgehalten, dass sämtliche Auflagenpunkte des Baubescheides bei Übergabe erfüllt seien und dass mit diesem Datum sämtliche Gefahr- Zufall- Untergang- Nutzen- und Lasten in das Risiko der Firma SAG übergingen. Damit sind die im o. a. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Verschaffung der Verfügungsmacht bereits mehr als erfüllt, da gemäß diesem eine förmliche Abnahme nicht erforderlich ist. Dass die Firma SAG ab Übergabe über den Nutzen dieser Filiale real verfügen konnte, steht ebenfalls außer Zweifel.

Dazu kommt, dass aus dem o. a. an die Bw. gerichteten Schreiben der Firma SAG vom 9. November 2000 eindeutig hervorgeht, dass diese von Anfang an beabsichtigte, die berufsgegenständliche Liegenschaft von der Bw. zu erwerben. Dass auch seitens der Bw. von vorneherein feststand, dass die Firma SAG an dieser Eigentum erwerben sollte, geht ebenfalls aus dieser o. a. Kaufpreisvereinbarung sowie aus dem o. a. von der Bw. an die Firma SAG gerichteten Schreiben vom 1. Dezember 2000 hinsichtlich der Vorverlegung des Ankaufzeitpunktes hervor. Beiden Angebotsvarianten ist gemeinsam, dass das vor einem Kauf zu entrichtende Nutzungsentgelt in den Kaufpreis einfließen sollte, ist doch dort wörtlich von Kaufpreiserhöhung die Rede. Hinsichtlich des Abschlusses eines Bestandvertrages führte die Bw. selbst aus, dass im Falle des Ankaufes durch die Firma SAG unmittelbar nach Fertigstellung der seitens der Bw. noch nicht gegengefertigte und daher noch nicht vergebührte Mietvertrag in diesem Fall nicht rechtswirksam werden würde. Im Falle des Ankaufes durch die Firma SAG am 31. Jänner 2002 sollte gemäß den Ausführungen der Bw. der o. a. Mietvertrag aus gebührenrechtlichen Überlegungen möglichst formlos durch eine maximal sechs Monate befristete Nutzungsvereinbarung ersetzt werden.

Tatsache ist jedenfalls, dass der Ankauf des berufsgegenständlichen Objektes im Sinne der Variante B) des o. a. Angebotes hinsichtlich der Vorverlegung des Ankaufzeitpunktes erfolgt ist. Tatsache ist weiter, dass diesbezügliche Rechnung vom 31. Jänner 2002 über einen Kaufpreis in Höhe von Euro 2,036.292,81 das sind ATS 28,020.000,-- erstellt wurde,

was bedeutet, dass der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis erhöht wurde. In diesem Zusammenhang ist weiter von Bedeutung, dass keine Mietzahlungen geleistet wurden. Dass ein Bestandverhältnis zumindest nicht im Sinne der o. a. im Laufe des Berufungsverfahrens von der Bw. getätigten diesbezüglichen Ausführungen zustande kam geht auch aus der diesbezüglichen Stellungnahme der Firma SAG hinsichtlich des Projektablaufes bzw. der Umsatzsteuerproblematik hervor. So führte diese dort aus, dass die in Frage stehenden Mietzahlungen in den ausverhandelten Kaufpreis einfließen.

Für den vorliegenden Fall ist entscheidend, dass die Übergabe und somit die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Liegenschaft am 24. Oktober 2001 erfolgte und der Zeitpunkt der Übergabe (und damit jener der Verschaffung der Verfügungsmacht) unbestritten ist. Unstrittig ist weiter, dass der Wille beider Parteien eindeutig darauf gerichtet war, einen Kaufvertrag über diese Liegenschaft abzuschließen und dass ein solcher zustande kam (unterzeichnet von der Bw. am 17. Jänner 2002 bzw. von der Firma SAG am 11. März 2002). Ob auch ein Mietvertrag zustande gekommen ist oder nicht, kann letztendlich dahingestellt bleiben, da § 3 UStG nicht auf das Verpflichtungsgeschäft sondern auf das Verfügungsgeschäft abstellt und die Firma SAG am 24. Oktober 2001 auch tatsächlich befähigt wurde, über die berufsgegenständliche Liegenschaft zu verfügen.

Das Vorbringen der Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Berufung der Betriebsprüfung, dass ein Mietvertrag der von der Firma SAG unterschrieben worden und von der Bw. mündlich angenommen worden sei, ist somit nicht zielführend. Das Gleiche gilt hinsichtlich der in diesem Zusammenhang vorgebrachten Ausführungen betreffend die Gültigkeit eines Mietvertrages sowie für die weitere Argumentation, dass eine Mietaussetzung für ein neues Objekt nichts Ungewöhnliches darstelle bzw. dass das Nutzungsentgelt ausgesetzt gewesen sei. Auch aus dem Vorbringen, dass die Bw. den von der Firma SAG einseitig unterschriebenen Mietvertrag im Jänner 2002 im Falle des Nichtzustandekommens eines Kaufvertrages unterfertigt hätte, ist für diese nichts zu gewinnen, da sich dieses auf einen Sachverhalt der so nicht verwirklicht wurde, bezieht.

Auch die Argumentation der Bw., dass die Firma SAG zum Zeitpunkt der Übergabe der Liegenschaft definitiv keine Verfügungsmacht über diese gehabt habe, da die Liegenschaft bis zum Zeitpunkt des Eigentumsüberganges und der damit zusammenhängenden Kaufpreisentrichtung seitens der SAG an die finanzierende Bank verpfändet gewesen sei, ist nicht aufrechtzuerhalten. Diesbezüglich wird in Ruppe, UStG 1994, § 3 Tz 41 u. Tz 43 ausgeführt, dass der Vorbehaltskäufer bereits die Verfügungsmacht erhalte und daher eine Lieferung vor-

liege. Der Erwerb des Eigentums sei in diesem Fall aufschiebend bedingt, die Verfügungsbe-  
fugnis werde hingegen unter der auflösenden Bedingung der Kaufpreisentrichtung erworben.

Im Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, Zl. 91/14/0190 hat der Verwaltungsgerichtshof ausge-  
sprochen, dass der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht aus dem Gesamtbild der  
Verhältnisse zu ermitteln sei. Aus dem bisher Gesagten wird deutlich, dass die Verfü-  
gungsmacht in diesem Sinne bereits am 24. Oktober 2001 übergegangen ist. Selbst die Bw.  
führte im ersten o. a. Ergänzungsschreiben an die erkennende Behörde aus, dass die Firma  
SAG bereits im Oktober 2001 über die berufungsgegenständliche Liegenschaft verfügen  
konnte. Damit, sowie im Hinblick darauf, dass der Ankauf der Liegenschaft offenbar von  
Anfang an beabsichtigt war, stand aber von vornherein fest, dass der Abnehmer - die Firma  
SAG - von Anfang an befähigt werden sollte im eigenen Namen über die Filiale zu verfügen.  
Somit ist auch das im zweiten o. a. an die erkennende Behörde gerichteten  
Ergänzungsschreiben erstellte Vorbringen, dass der übereinstimmende Wille der Parteien zu  
liefern und geliefert zu erhalten erst mit Unterfertigung des Kaufvertrages durch die Firma  
SAG am 11. März 2002 zustande gekommen sei, nicht aufrechtzuerhalten.

Wien, 16. Juli 2003