



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Steuerberater, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 24. April 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. März 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Dezember 1991 wurde die GmbH errichtet. Am Stammkapital von ATS 500.000,-- beteiligte sich die Berufungswerberin (Bw.), die ihren Italien hat, mit ATS 499.000,--.

Im Anschluss an eine bei der GmbH abgeführte Buch- und Betriebsprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht Folgendes fest:

"In den Jahren 1991 und 1993 kaufte die GmbH je 20 Appartements der Liegenschaft V. (Anm.: in der Folge: Liegenschaft). Auf dieser Liegenschaft befinden sich insgesamt 124 Appartements, für die Wohnungseigentum im Sinne des WEG begründet wurde. Das erworbene Wohnungseigentum der GmbH wurde mit Zustimmung der restlichen Eigentümer in ideelles Miteigentum rückgewandelt.

Die GmbH teilte die erworbenen Anteile in Appartement – Wochen (1 Appartement zu 52 Wochen) und begann diese Wochen im 'Time – Sharing – System' in Italien zu verkaufen.

Zur Vermarktung bediente sich die GmbH der Vertriebsorganisation der Bw., der italienischen Muttergesellschaft. Die Bw. hat in Italien mehrere solche 'Time – Sharing' Modelle vermarktet. Sie hat dafür eine Vertreterorganisation aufgebaut, die mit Prospektwürfen, Gebiets- und Ortsvertreter die Appartementwochen zum Kauf anbieten.

Als Entgelt für diese Leistungen behält sich die Bw. aus den Zahlungseingängen der Verkaufserlöse 40% bzw. ab 1995 50% an Vermittlungsprovisionen ein.

Im Zusammenhang mit diesen Geschäften sind vor allem folgende Vereinbarungen von Bedeutung:

a.) **Dienstleistungsvertrag** vom 15. 12. 1991 mit der Bw.

b.) **Kaufversprechen** – Vorvertrag zum sog. 'Notariatsvertrag' mit 'Time – Sharing' Interessenten.

Dienstleistungsvertrag

Die Bw. verpflichtet sich mit diesem Vertrag der GmbH folgende Dienstleistungen zu erbringen:

a) Vermarktung (mittels eigener Verkaufsstruktur) der Wohneinheiten der Residenz Warmbad in Form des Time – Sharing

b) Beistand und Beratung in sämtlichen Angelegenheiten einschließlich der Zurverfügungstellung der Bürostruktur.

Entgelt

40% der Verkaufserlöse

50% ab 1995

Kaufversprechen

Es handelt sich beim Kaufversprechen um ein in mehrfacher Ausfertigung aufgelegtes Vertragsformular, das den Vertragsgegenstand als 'Angebot zu einem Kaufvorvertrag' bezeichnet.

Die Kaufversprechen samt Nebenabreden bilden von ihrer Unterfertigung bis zum Abschluss der sog. 'Notarverträge' die vertragliche Grundlage für die zukünftigen Miteigentümer.

a) Kaufgegenstand ist eine ungeteilte Teilzeit – Eigentums – Quote an der Liegenschaft. Die GmbH verkauft einzelne Miteigentumsanteile als 'Teilzeiteigentum' mit der Nebenabrede, dass jedem einzelnen Miteigentümer das ausschließlich auf einen gewissen Zeitraum jeden Jahres beschränkte Recht auf Benutzung einer Wohneinheit (Apartments) eingeräumt wird.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Interessent einen Vertrag unterfertigt, der sich als 'Angebot zu einem Kaufvertrag' bezeichnet, der aber inhaltlich bereits die wesentlichen Elemente eines Vorvertrages enthält. Leistungsgegenstand eines Vorvertrages bzw. einer Verabredung, künftig einen Vertrag mit bestimmten Inhalt abzuschließen, ist der Abschluss des Hauptvertrages (hier: Notarvertrag).

Die Kaufversprechen erfüllen die Voraussetzungen eines Vorvertrages, da sie einerseits schon alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalten und außerdem den Abschlusszeitpunkt des Hauptvertrages bestimmen.

b) In den Art. 2 und 3 des Vertragsvordruckes werden der Nutzungszeitraum sowie verschiedenen Zahlungsmodalitäten geregelt.

c) Die Übergabe der Nutzung erfolgt unmittelbar nach Abschluss der Kaufversprechen durch einen Vertreter der Bw. mit der Verpflichtung die anteiligen Betriebs- und Verwaltungskosten zu tragen. Für den Fall der Nichtnutzung erteilt der Kaufinteressent der GmbH den Auftrag, die Wohnungseinheiten an andere Gäste zu vermieten. Das entsprechende Entgelt wird nach Abzug der Betriebs- und Verwaltungskosten dem Kaufinteressenten überwiesen.

d) Zur grundbücherlichen Durchführung hat ein Notar Sammelkaufverträge zu erstellen. Bisher wurden 2 Sammelverträge erstellt und auch grundbücherlich durchgeführt.

Die Gewinnrealisierung aus den Verkäufen hat die GmbH zum Zeitpunkt der Verbücherung der Kaufverträge vorgenommen. Die noch nicht realisierten Verkaufserlöse werden am Konto 'Noch nicht realisierte Verkaufserlöse' gesammelt."

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Folgen der Tätigkeit der Bw. führte der Prüfer in seinem Bericht Nachstehendes aus:

"Die italienische Muttergesellschaft der GmbH (d. i. die Bw.) in Italien vermittelt den Verkauf der Appartements der GmbH. Für diese Vermittlungsleistungen erhält bzw. behält sich die Bw. 40% bzw. 50% des Veräußerungserlöses an Provisionen ein. Eine Aufgliederung der abgerechneten Leistungen nach den im Dienstleistungsvertrag angeführten Positionen

- reine Vermittlungsprovisionen*
- Marketing – Ersatz und*
- Beratung*

wird in den vorliegenden Abrechnungen nicht vorgenommen.

Nach Ansicht der Bp. liegt in der Vermittlungsleistung der wesentliche Teil der von der Bw. erbrachten Gesamtleistung. Die nicht gesondert abgerechneten Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung, d. h. sie unterliegen den gesonderten umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen der Hauptleistung.

Im Anwendungsbereich des UStG 1994 ist die Bw. in Österreich mit ihren Vermittlungsleistungen gemäß § 3a (6) UStG umsatzsteuerpflichtig. Die Leistungen stehen im Zusammenhang mit Grundstücken und gelten demnach im Inland als ausgeführt. Die Bw. hat diese Leistungen im Inland bisher nicht der USt unterworfen.

Gem. § 27 Abs. 4 UStG haftet die GmbH für die Einbehaltung und Abfuhr der USt der italienischen Bw. Ein Vorsteuerabzug der inländischen GmbH ist ausgeschlossen, da diese Vorleistungen im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen (Grundstücken) stehen."

Im Anschluss an die abgeführte Betriebsprüfung wurden bezüglich der GmbH für die Jahre 1993 bis 1996 nach Wiederaufnahme der Verfahren berichtigte Umsatzsteuerbescheide erlassen. Gegen dieselben erhob die GmbH Berufung. Im Zuge der Bearbeitung derselben vertraten Organwalter der damals für die Entscheidung über dieses Rechtsmittel zuständigen Finanzlandesdirektion folgende Ansichten:

a.) Die GmbH habe ihren Kunden auf Grund von Time – Sharing Verträgen Nutzungsrechte eingeräumt sowie ideelles Miteigentum an der Liegenschaft übertragen. Die Einräumung des Nutzungsrechtes sowie die Übertragung des Eigentumsrechtes durch die GmbH seien untrennbar miteinander verbunden und somit Teil eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges. Der Hauptzweck und wesentliche wirtschaftlicher Gehalt dieser einheitlichen Leistung habe nun aber in der Einräumung der übertragbaren Berechtigung gelegen, ein bestimmtes Appartement meist eine Urlaubswoche pro Jahr benützen zu können. Das Miteigentumsrecht sei lediglich zwecks Absicherung des Nutzungsrechtes mitübertragen worden. Somit habe die Bw. aber steuerpflichtige Umsätze von Nutzungsrechten und nicht – wie erklärt - gemäß 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994 steuerfreie Umsätze von Grundstücken ausgeführt.

Diese Auffassung wurde letztlich vom Verwaltungsgerichtshof (siehe das Erkenntnis VwGH 20.10.2004, 2000/140185) nicht geteilt. Der Gerichtshof vertrat vielmehr die Ansicht, dass die Kunden der GmbH – auch wenn sie wirtschaftlich gesehen vor allem an der Nutzungsvereinbarung interessiert gewesen seien – dennoch über ein Grundstück im Rahmen der erworbenen Miteigentumsquote verfügen konnten und die GmbH demnach daher nach 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994 doch steuerfreie Lieferungen von Grundstücken bewirkt habe.

b.) Die im "Notarvertrag" zwischen der GmbH und den Kunden vereinbarten Leistungen, nämlich die Einräumung des Nutzungsrechtes samt Miteigentumsanteilen (bzw. nach dem oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vielmehr richtig umgekehrt: Einräumung des Miteigentumsrechtes und damit verbunden des Nutzungsrechtes) seien für "umsatzsteuerrechtliche Belange" der GmbH zuzurechnen.

Ungeachtet dessen habe jedoch auch die Bw. ihren Kunden gegenüber Nutzungsrechte an der Liegenschaft eingeräumt (vgl. die Angebote zu Kaufvorverträgen, die "Kaufversprechen": **Einräumung der Nutzungsrechte** gemäß deren Art 12: "Die einzelnen Einheiten werden im gegenseitigen Einvernehmen mit einem Vertreter der Bw. übergeben. Etwaige Beschwerden werden in einem eigenen Protokoll festgehalten. Der Kaufinteressent kann ab diesem Zeitpunkt in den ihm zugewiesenen Zeiträumen die Wohnungseinheiten beanspruchen, mit der Verpflichtung, seine Anteil an den Betriebs- und Verwaltungskosten zu tragen." bzw. Art. 16: "Dieses Angebot zu einem Kaufvorvertrag kann ohne jegliche Folgen vom Unterfertigten ab heute binnen zehn (10) Tagen widerrufen werden, vorausgesetzt, dass dieser Widerruf mittels Telegramm angekündigt und mittels Einschreiben an die Bw. bestätigt wird. Der Kaufvorvertrag wird über Annahme dieses Angebotes durch die Bw. abgeschlossen; der Kaufinteressent wird mittels Einschreiben von dieser Annahme unterrichtet. Bei Nichtannahme dieses Angebots und/oder bei Maßnahmen durch die zuständigen Behörden, auf Grund derer Änderungen erforderlich sind oder die Durchführung dieses Angebots verhindern, kann die Bw. nach ihrem freien Ermessen vom Vertrag zurücktreten und braucht nur die zinsfreie Kautionszahlung und die vorgestreckte Steuer rückerstatten.")

c.) Sowohl die Leistungen der Bw. (Gewährung der Nutzungsrechte nach Art. 12 des "Angebotes zu einem Kaufvorvertrag") **als auch** der GmbH (Überlassung von Miteigentumsanteilen samt Nutzungsrechten) seien gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich ausgeführt worden. Daher müssten auch die "von der Bw. erhaltenen vollständigen Zahlungen" in den Jahren 1995 bis 1997 in Österreich der Umsatzsteuer unterworfen werden.

d.) Für die Festsetzung des Umsatzsteuer sei das Finanzamt Klagenfurt zuständig, weil die bebaute Liegenschaft als Betriebsstätte der Bw. anzusehen sei. Zudem erziele die Bw. Umsätze aus der Nutzung eines in Österreich gelegenen Grundbesitzes (§ 8 und § 12 AVOG; § 61 Abs. 1 BAO).

Schließlich erließ das Finanzamt Klagenfurt – weisungsgemäß - der Ansicht der Finanzlandesdirektion folgend die nunmehr mit Berufung angefochtenen Bescheide.

Im Berufungsschriftsatz wird ausgeführt, dass die Bw. keine sonstigen, gemäß § 3 a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich steuerbaren Leistungen ausgeführt habe.

Bei der Beurteilung des Sachverhaltes dürfte ein Irrtum unterlaufen sein, möglicherweise beruhend auf einem Übersetzungsfehler.

Entsprechend dem beiliegenden Original der Vereinbarung "Proposta di contratto preliminare die compravendita" (d. i. d. "Kaufversprechen") habe die Bw. als Muttergesellschaft der GmbH gemäß Artikel 1704 des italienischen Zivilgesetzbuches lediglich den **Auftrag** (Mandat) zum Verkauf von Liegenschaftsmiteigentumsanteilen der (**österreichischen**) GmbH erhalten und sei auch ermächtigt worden, das entsprechende Inkasso der (Teil)Kaufsummen vorzunehmen.

Dies gehe auch eindeutig aus dem 3. Satz der Prämisse (premesse) der angesprochenen Vereinbarung hervor.

Nach Artikel 1704 des italienischen Zivilgesetzbuches habe die Bw. demnach ausschließlich **im Namen und für Rechnung** ihres Tochterunternehmens, der österreichischen GmbH, tätig werden können.

Ein Verkauf von Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft im **eigenen Namen** sei denkunmöglich gewesen, da die Bw. (als italienisches Unternehmen) aus rechtlicher und wirtschaftlicher Sicht weder Eigentum noch eine sonstige Verfügungsberechtigung welcher Art auch immer über die Miteigentumsanteile der in Österreichischen gelegenen Liegenschaft gehabt habe.

Jedenfalls sei es unzulässig, dass die Republik Österreich für ein und denselben Leistungsvorgang (Übertragung von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft) ein Mal Umsatzsteuer an die in Österreich ansässige GmbH (den Eigentümer) und sodann nochmals Umsatzsteuer an ein weiteres, in Italien ansässiges Unternehmen (die Bw.) vorschreibe, so die Bw.

Darüber hinaus sei der Verkauf von Wohneinheiten gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994 **umsatzsteuerbefreit**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 12 des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes (AVOG) obliegt für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch

Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen, dem Finanzamt Graz – Stadt.

Die Bw. hatte nun während des Streitzeitraumes unbestritten ihren Sitz in B. (Italien) und betrieb auch ihr Unternehmen von Italien aus. Im Zuge der abgeführten Betriebsprüfung traf der Prüfer zudem keine entsprechenden Feststellungen bzw. zog der Prüfer auf Grund der von der Bw. für die GmbH tatsächlich entfalteten Tätigkeiten (Vermittlungen in Italien, Marketing, Beratung, vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht) auch keine dahingehenden Schlüsse, dass die Bw. im Inland eine Betriebsstätte unterhalte bzw. Umsätze aus der Nutzung im Inland gelegenen Grundbesitzes erziele.

Dementsprechend hielt der Prüfer in seinem Bericht auch fest, dass die GmbH für Umsatzsteuern, die die Bw. für an sie ausgeführte, in Österreich nach Ansicht des Prüfers umsatzsteuerpflichtige Leistungen schulde, gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 hafte (und zwar gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994: Erbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, im Inland steuerpflichtige Leistungen, hat der Leistungsempfänger, wenn er eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist oder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, die auf diese Leistung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers an das für diese zuständige Finanzamt abzuführen. Kommt der Leistungsempfänger dieser Verpflichtung nicht nach, so haftet er für den hierdurch entstehenden Steuerausfall.).

Dementgegenstehend liegt den nunmehr bekämpften Bescheiden die Ansicht zu Grunde, dass die Bw. sehr wohl im Inland eine Betriebsstätte unterhalte bzw. Umsätze aus der Nutzung im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielt habe. Gestützt wurde diese Auffassung darauf, dass die Bw. – wie oben dargestellt worden ist – (ihren) Kunden **Nutzungsrechte** an der Liegenschaft eingeräumt habe.

Hiezu wird fest gehalten, dass die Bw. entsprechend ihrem und vom Inhalt des angesprochenen Erkenntnisses des VwGH 20.10.2004, 2000/140185, gedeckten Vorbringen, über das Grundstück weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich Verfügungsberechtigt gewesen ist. Hiezu war vielmehr allein die (österreichische) GmbH befugt (vgl.: Einverleibung des Miteigentumsrechtes an der Liegenschaft für die GmbH im Grundbuch; Abschluss der "Notarverträge zwischen GmbH und Kunden; zudem keinerlei Feststellungen im Zuge der abgeführten Betriebsprüfung bezüglich allfälliger wirtschaftlicher Verfügungsberechtigungen der Bw. über die Liegenschaft).

Mangels entsprechender Verfügungsberechtigungen konnte demnach die Bw. (ihren) Kunden auch keinerlei **Nutzungsrechte** an der **Liegenschaft** übertragen bzw. einräumen. Als Folge dessen verbietet sich aber auch der Schluss, dass die Liegenschaft (auf Grund der Überlassung von Nutzungsrechten an derselben) als Betriebsstätte der Bw. einzustufen sei

bzw. die GmbH infolgedessen Umsätze aus der Nutzung inländischen Grundbesitzes erzielt habe.

Vor dem Hintergrund dessen war das Finanzamt Klagenfurt für die Erlassung der in Berufung gezogenen Bescheide daher auch nicht zuständig (vgl. eingangs, § 12 AVOG)

Die angefochtenen Bescheide waren daher aufzuheben (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band I, S. 588).

Klagenfurt, am 11. Februar 2005