

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.01.2001

Geschäftszahl

97/13/0066

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

97/13/0067

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerden des Dr. N, Rechtsanwalt in W, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der T GmbH in Wien, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 12. Februar 1997, Zlen. 1) GA 6-96/5104/11 (97/13/0066) und 2) GA 6-96/5105/11 (Berufungssenat XIa) (97/13/0067), betreffend 1) Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Kalendermonate Jänner bis Juni 1995 (97/13/0066) und 2) Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 (97/13/0067), zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von insgesamt S 25.900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Über das Vermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde nach Ausweis der Aktenlage nach Erhebung der Beschwerden der Konkurs eröffnet und, wie der Verwaltungsgerichtshof zur Ermittlung der dem Gesetz entsprechenden Vertretung der beschwerdeführenden Partei erhoben hat, bis dato noch nicht aufgehoben. Aus diesem Grunde war die Bezeichnung der beschwerdeführenden Partei vom Verwaltungsgerichtshof von Amts wegen in der durch diesen Sachverhalt gebotenen Weise zu berichtigen.

Im Zuge einer u.a. die umsatzsteuerliche Gebarung der nach Beschwerdeerhebung in Konkurs verfallenen Gesellschaft (im Folgenden kurz: Gesellschaft) über den Zeitraum der Kalenderjahre 1993 und 1994 sowie der Kalendermonate Jänner bis Juni 1995 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und Nachschau wurden folgende, in die Begründung der angefochtenen Bescheide aufgenommene Feststellungen getroffen:

Betriebsgegenstand der Gesellschaft sei laut Vertrag vom 9. Oktober 1993 eine Handelsagentur, der Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art, insbesondere der Verkauf von Weinen ab Erzeuger in Märkten unter der Etablissementbezeichnung "DIE WEINBAUERN", sowie Marketing- und Werbedienstleistungen. Die Gesellschaft verkaufe in den Geschäftsräumen Weine und andere alkoholische Getränke, die von einzelnen Weinbauern angeliefert würden, gemäß den mit diesen abgeschlossenen Verträgen im Namen und auf Rechnung dieser. Daneben verkaufe die Gesellschaft auch von ihr selbst bereitgestellte Zubehörartikel (Holzgeschenkkassetten, Gläser, Korkenzieher, etc.). Mit den Weinbauern schließe die Gesellschaft Arbeits- und Mietverträge ab, nach welchen der einzelne Weinbauer Verkaufsregale zum Zweck des Vertriebs von Qualitätsweinen, Winzersekt und Edelbrand anmiete. Das Personal werde dabei von der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, der auch die Dekoration der Märkte und die Positionierung der einzelnen Regale obliege. Die Anmietung sei unter Entrichtung einer Kautions möglich, wobei in der Folge monatliche Mietzahlungen fällig würden und sich die Kautions für Abnutzung und Erhaltung der Verkaufseinrichtungen pro Jahr vermindere. Die

Gesellschaft garantiere dem Bauern, der gleichzeitig an den beiden Standorten Wien und Salzburg gegen Kautions Regale gemietet habe, für die Dauer des gesamten Kalenderjahres einen Gesamtumsatz in Höhe der Gesamtmieten; bleibe der Umsatz darunter, dann hafte für den Differenzbetrag die Gesellschaft. Laut den Verträgen würden die von den Weinbauern zur Verfügung gestellten Weine auf Namen, Rechnung und Gefahr des Weinbauern verkauft. Es sei der Gesellschaft vorbehalten, Waren auch ohne Zustimmung des Bauern aus dem Verkaufsprogramm zu streichen oder die Annahme von Waren zu verweigern, wenn diese den von der Gesellschaft aufgestellten Qualitätsrichtlinien nicht entsprächen. Der Bauer bezahle pro Regaleinheit im Monat ein Werbekostenpauschale, wobei die tatsächlichen Werbekosten mit dem Bauern abgerechnet würden. Bei allen Verkäufen von Wein und Sekt, die von der Gesellschaft abgerechnet würden, behalte sie eine Bearbeitungsgebühr (Verkaufsprovision von 12,4 % der Bruttoverkaufssumme zuzüglich Umsatzsteuer) ein, bei Spirituosen, Likören, Bränden und Jahrgangswinen betrage diese Gebühr 19,5 %. Über dem Geschäftslokal befinde sich ein Schild mit der Bezeichnung "DIE WEINBAUERN, Fachgeschäft für österreichischen Wein, Sekt und Edelbrand". In gassenseitigen Vitrinen seien die Schilder "Österreichs größte Kellergasse, Verkostung beim Weinbauern und Hauerpreise" zu sehen. Die innere Auslage werde alle drei bis vier Wochen neu eingerichtet. Hier würden zwölf bis fünfzehn Betriebe präsentiert. Im Lokal befinde sich eine Schank, an der Weine unentgeltlich verkostet werden könnten, wobei der einzelne Bauer die Flaschen aus seinem Sortiment zur Verfügung stelle. Den Hauptteil des Lokals nähmen die Reihen von Regaleinheiten ein, wobei diese der Ausstellung und der Präsentation der Weine sowie der Lagerung und Entnahme beim Kauf dienten. Auf den Weinflaschen befänden sich teilweise Aufkleber mit dem Inhalt "DIE WEINBAUERN, Fachgeschäft für österreichischen Wein, Sekt und Edelbrand". Der einzelne Weinbauer erhalte eine Monatsabrechnung über die Verkäufe, wobei von der Endsumme die Verkaufsprovision in Abzug gebracht werde. Die Gesellschaft trete steuerlich als Vermittler auf und versteuere als umsatzsteuerliches Entgelt nur die von ihr einbehaltenen Verkaufsprovisionen, sowie die verkauften Zubehörartikel, die sie selbst bestelle.

In rechtlicher Beurteilung dieses Sachverhaltes vertrat der Prüfer die Auffassung, es erfülle die Gesellschaft bei den Verkäufen nicht die Voraussetzungen für eine Rechtsstellung als Vermittler, weshalb die von ihr getätigten Verkäufe als Eigenumsätze mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen seien. Gegen die Annahme eines bloßen Agenturverhältnisses sprächen folgende Gründe:

.) Ein in der Rechnung enthaltener Zusatz, dass im Namen und auf Rechnung eines Dritten gekauft werde, sei nicht ausreichend, wenn bei den einzelnen Waren nur der Familienname des jeweiligen Leistenden wie ein Bezeichnungsbestandteil der verkauften Ware angeführt sei.

.) Es gebe keine eindeutig erkennbare namentliche Kennzeichnung der Regale. Die dort ausgestellten Prospekte hätten den Charakter von Dekorationsmaterial und seien nicht geeignet, dem Kunden gegenüber eindeutig zum Ausdruck zu bringen, dass er direkt beim Regalinhaber kaufe.

.) Auf einem Teil der angebotenen Flaschen befände sich außerdem der Firmenaufkleber der Gesellschaft.

.) Das Firmenzeichen der Gesellschaft sei über den Eingang zum einzigen Geschäftsraum ohne Hinweis auf die anderen Unternehmer und auf die Verwendung des eigenen Personals zur Bedienung angebracht.

.) Die Gesellschaft verkaufe im Geschäftsraum auch eigene Waren. .) Die von der Gesellschaft angebrachten Hinweisschilder,

dass im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Weinbauers gekauft werde, seien von Größe, Lage und Gestaltung her nicht geeignet, dem Kunden gegenüber eindeutig darzustellen, dass er nicht von der Gesellschaft, sondern vom einzelnen Weinbauern kaufe.

.) Auch eine etwaige Präsentationstätigkeit der einzelnen Bauern werde vom Kunden eher als Präsentation mit Werbecharakter denn als ein Verkaufsgespräch wahrgenommen.

.) Der Vertrag zwischen der Gesellschaft und dem Weinbauern enthalte eine Umsatzgarantie, sodass die Gesellschaft damit einen Teil des Geschäftsrisikos übernehme. Auch die einseitige Aufstellung von Qualitätsrichtlinien für die angebotenen Waren durch die Gesellschaft sei als Übernahme einer Garantieverpflichtung und somit des Risikos bezüglich der ordnungsgemäßen Vertragserfüllung anzusehen.

.) Die Verpflichtung der Gesellschaft, das nach Abzug aller Ausgaben verbliebene Werbungskostenpauschale zurückzuzahlen, enthalte die Garantie des Erfolges der Werbung und damit eines entsprechenden Umsatzes.

Schließlich stellte der Prüfer auch noch fest, dass die an die Weinbauern vermieteten Regaleinheiten mit 10 % der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Da es sich bei den Regalen aber um bewegliche Wirtschaftsgüter handle, unterlägen die Erlöse aus deren Vermietung dem Umsatzsteuersatz von 20 %.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1993 einen dementsprechenden Sachbescheid für dieses Jahr, einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994, sowie Umsatzsteuervorauszahlungsfestsetzungsbescheide für die Kalendermonate Jänner bis Juni 1995.

In ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung brachte die Gesellschaft vor, dass keiner der üblicherweise abgeschlossenen Verträge eine Umsatzgarantieklausel enthalte, sondern lediglich Weinbauern der Spitzenklasse diese Option gemacht, aber in keinem einzigen Falle in Anspruch genommen worden sei, weil es bei Spitzenprodukten ohnehin keine Absatzprobleme gebe. Aus den von der Gesellschaft durchgeführten

Qualitätskontrollen könne ein Unternehmerrisiko nicht abgeleitet werden, weil sowohl die Gesellschaft als auch die einzelnen Winzer umsatz- und gewinnorientiert agierten und dieses Ziel nur durch das Anbieten entsprechender Qualität erreicht werden könne. Der Endverbraucher sei bestens informiert, mit wem er in Rechtsbeziehung trete, die Funktion eines Geschäftsherrn werde vom jeweiligen Weinbauern selbst ausgeübt. Der Verkaufsraum sei ausreichend und ganz klar für den Kunden erkennbar gekennzeichnet. Auch aus den Rechnungen gehe eindeutig hervor, dass das gewählte Produkt direkt vom Winzer gekauft werde, weil der Kunde im Namen, auf Rechnung und Gefahr des jeweiligen Weinbauern erwerbe. Die Gesellschaft sei nur für die vertriebsorganisatorische Durchführung des Verkaufsgeschäftes verantwortlich. Nicht erforderlich für das Vorliegen einer Vermittlungstätigkeit sei es, dass der Verkäufer den Kunden kenne. Es habe die Gesellschaft in ausreichender Form und Menge Hinweistafeln angebracht, aus denen der Kunde erkennen könne, von wem er kaufe, und mit wem er dadurch in Rechtsbeziehung trete. Die Verkaufspreisgestaltung werde ausschließlich durch den jeweiligen Winzer vorgenommen und es sei vertraglich festgelegt, dass die Gesellschaft kein Recht habe, auf den Verkaufspreis Einfluss zu nehmen. Dass es sich bei der Gesellschaft um einen Vermittlungsbetrieb handle, sei auch Ergebnis einer Entscheidung des unabhängigen Verwaltungssenates geworden. Zu den Regalen sei zu bemerken, dass diese aus statischen Gründen nicht hätten gemauert werden können, sondern fix mit dem Mauerwerk und dem Boden verbunden worden seien, sodass sie nur unter größtem technischen Aufwand sowie unter Zerstörung des Mauerwerks und der Regale selbst abmontiert werden könnten. In den Verkaufsräumen im Keller, wo es aus Sicht der Statik möglich gewesen sei, seien gemauerte Regale aufgestellt worden. Die Regale seien demnach als unbewegliches Wirtschaftsgut anzusehen.

Mit dem zu 97/13/0067 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Gesellschaft betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 als unbegründet ab. In der Begründung ihres Bescheides verwies die belangte Behörde darauf, dass ein Eigenhändler im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig werde, während der Vermittler im Namen und auf Rechnung seines Auftraggebers handle und sich seine Leistungen darauf beschränkten, einen Leistungsaustausch durch Herstellung einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen dem Leistenden und einem Leistungsempfänger herbeizuführen. Dafür sei charakteristisch, dass der wirtschaftliche Erfolg bei dem am Leistungsaustausch Beteiligten eintrete, auf Seiten des Vermittlers kein Unternehmerwagnis bezüglich der Vertragserfüllung bestehe und er in die Leistungskette nicht als Leistender eingeschaltet werde. Entscheidend sei das Auftreten nach außen, wobei klar sein müsse, dass der Vermittler im Namen eines bestimmten Dritten tätig werde; dieses Tätigwerden in fremdem Namen müsse eindeutig erkennbar sei. Es müsse allerdings auch das so genannte Innenverhältnis, das rechtliche Verhältnis zwischen Auftraggeber und Vermittler beachtet werden, vor allem im Hinblick auf das Vorhandensein eines Geschäftsherrn, weil bei Fehlen eines solchen der als Vermittler auftretende Unternehmer nämlich als Eigenhändler zu behandeln sei. Folgende Umstände sprächen im vorliegenden Fall gegen eine Vermittlungstätigkeit:

.) In der Rechnung sei lediglich der Zusatz enthalten, dass hier im Namen und auf Rechnung eines Dritten gekauft werde; bei den einzelnen Waren werde der Familienname des jeweiligen Leistenden quasi wie ein Bezeichnungsbestandteil der verkauften Ware angeführt. Damit sei aber der Leistende nicht genau identifizierbar, was lediglich dann der Fall wäre, wenn der Name und die vollständige Anschrift des Unternehmers in der dem Kunden ausgehändigten Rechnung angeführt wäre. Es sei für den Kunden somit nicht erkennbar, zu wen er in Rechtsbeziehung trete, sodass von einer Vermittlungsleistung der Gesellschaft nicht gesprochen werden könne.

.) Nach der derzeitigen Betriebsstruktur sei es nicht vorgesehen oder möglich, den einzelnen Verkäufern die jeweiligen Kunden bekannt zu geben, was für die Annahme einer Vermittlungsleistung grundsätzlich erforderlich sei.

.) Die Ausgestaltung des Verkaufsraumes und zwar insbesondere der Umstand, dass es keine eindeutig erkennbare namentliche Kennzeichnung der vermieteten Regalflächen gebe, spreche ebenso gegen die Annahme eines Agenturverhältnisses, weil die auf den Regalflächen ausgestellten Prospekte den Charakter von Dekorationsmaterial hätten und als solches keinesfalls geeignet seien, dem Kunden gegenüber eindeutig zum Ausdruck zu bringen, dass er direkt beim Regalinhaber kaufe.

.) Auf einem Teil der angebotenen Flaschen sei der Firmenaufkleber der Gesellschaft angebracht, was darauf schließen lasse, dass die Gesellschaft dem Kunden gegenüber als Leistender auftrete und die Waren als Eigenhändler angeboten würden.

.) Auch das Anbringen des Firmenzeichens der Gesellschaft über dem Eingang zum einzigen Geschäftsraum ohne Hinweis auf die anderen Unternehmer und die Verwendung des eigenen Personals zur Bedienung erwecke nach außen hin den Eindruck, dass hier nur Waren im Namen und auf Rechnung der Gesellschaft veräußert würden.

.) Es würden im Geschäftsraum darüber hinaus auch eigene Waren der Gesellschaft verkauft, was ebenso gegen die Stellung als Vermittler spreche.

.) Die Hinweisschilder seien von Größe, Lage und Gestaltung her nicht geeignet, dem Kunden gegenüber eindeutig darzustellen, dass er nicht von der Gesellschaft, sondern vom einzelnen Weinbauern kaufe.

.) Die Gesellschaft habe das Recht, Qualitätsrichtlinien für die angebotenen Waren aufzustellen, an die der die Regalfläche mietende Unternehmer ohne Widerspruchsrecht gebunden sei. Damit bestimme aber die

Gesellschaft, welches Sortiment im Laden verkauft werde und welche Waren aus dem Verkaufsprogramm herausgenommen würden, und gewährleiste damit dem Kunden an Stelle des leistenden Unternehmers die Qualität der Ware. Damit habe die Gesellschaft die Garantieverpflichtung und das Risiko bezüglich der ordnungsgemäßen Vertragserfüllung übernommen.

.) Auf Grund der vertraglichen Verpflichtung der Gesellschaft, die jährlich von dem leistenden Unternehmen zu entrichtenden Werbekostenpauschalbeträge nach Abzug aller Ausgaben wieder zurück zu zahlen, beschränke sich die Leistung der Gesellschaft nicht mehr auf die Vermittlung, sondern garantiere damit dem anderen Unternehmer den Erfolg der Werbung und somit einen entsprechenden Umsatz.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien die Voraussetzungen für eine Rechtsstellung als Vermittler "im umsatzsteuerrechtlichen Sinn" daher zu verneinen, weshalb die Tätigkeit der Gesellschaft jener eines Eigenhändlers entspreche.

Zum Steuersatz für die Vermietung der Regale sei auszuführen, dass die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Betriebsvorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, im Grunde des § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 dem Normalsteuersatz auch dann unterliege, wenn diese Vorrichtungen wesentliche Bestandteile eines Grundstückes seien. Die an die Weinbauern vermieteten Regalflächen seien aus diesem Grunde selbst im Falle ihrer Verbindung mit dem Mauerwerk ähnlich wie Werbeschaukästen als Betriebsvorrichtungen anzusehen, sodass deren Vermietung dem Normalsteuersatz unterliege.

Mit dem zu 97/13/0066 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Gesellschaft gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Juni 1995 mit Begründungsausführungen ab, die zur Frage der Qualifikation der Tätigkeit der Gesellschaft als eines Eigenhändlers wortgleich mit jenen des zu 97/13/0067 angefochtenen Bescheides sind. Zur Frage des Umsatzsteuersatzes für die Regalvermietung enthält der zu 97/13/0066 angefochtene Bescheid keine Ausführungen; nach Ausweis der Aktenlage hatte die Gesellschaft die Vermietungserlöse in den betroffenen Kalendermonaten des Jahres 1995, abweichend von den Vorjahren, ohnehin selbst dem Umsatzsteuersatz von 20% unterzogen.

Gegen diese Bescheide richten sich die vorliegenden Beschwerden, welche der Verwaltungsgerichtshof ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges wegen zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und über sie erwogen hat:

1.) Zum Umsatzsteuersatz für die Regalvermietung:

Nach dem zweiten Satz der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 ist die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind, von der die im ersten Satz der genannten Gesetzesstelle angesprochenen Leistungsverhältnisse begünstigenden Regelung ausgenommen.

Als Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 Satz 2 UStG 1972 sind bei Einbauten in Gebäuden solche Vorrichtungen anzusehen, die unmittelbar dem Betrieb dienen und nicht primär der Benützung des Gebäudes, was für Regale zu bejahen ist (siehe Ruppe, UStG 1994, § 6 Tz 211). Mit dem Beschwerdevorbringen, die Regale seien mit den Geschäftsräumlichkeiten so fest verbunden, dass sie sowohl zivilrechtlich als auch faktisch als Bestandteil des Gebäudes anzusehen seien, ist für den Standpunkt der beschwerdeführenden Partei auf Grund des Wortlautes der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z. 5 Satz 2 UStG 1972 nichts zu gewinnen, welche die Eigenschaft einer solchen Vorrichtung als wesentlicher Bestandteil eines Grundstückes als Hindernis für den Ausschluss der Begünstigung ausdrücklich verneint. Dass zu jedem Regal zwangsläufig nicht nur die durch das Regal verbrauchte Bodenfläche, sondern auch der davor befindliche Raum gehöre, ist ein Beschwerdeargument, dem auch kein Erfolg beschieden sein kann, weil der Begünstigungsausschluss der Norm des § 10 Abs. 2 Z. 5 Satz 2 UStG 1972 andernfalls nämlich keinen Anwendungsbereich mehr fände. Sowohl Maschinen als auch sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, verbrauchen eine ihrer Größe und den Erforderlichkeiten ihres Gebrauches entsprechend große Fläche Bodens. Auch dieser von der beschwerdeführenden Partei vorgetragene Umstand ist demnach nicht geeignet, die behördliche Beurteilung, es unterlägen die Entgelte aus der Vermietung der Regale dem Umsatzsteuersatz des § 10 Abs. 1 UStG 1972, als rechtswidrig zu erweisen.

Soweit die beschwerdeführende Partei die Frage des Steuersatzes für die Regalvermietung auch in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Kalendermonate Jänner bis Juni 1995 anspricht, ist sie daran zu erinnern, dass sie in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für die betroffenen Kalendermonate selbst die Umsatzbesteuerung mit 20% erklärt hatte. Dass diese ihre Abgabenerklärungen mit der von ihr in den betroffenen Zeiträumen tatsächlich vorgenommenen Umsatzbesteuerung in Widerspruch stünden, weil sie den Bauern etwa niedrigere Umsatzsteuersätze verrechnet hätte, behauptet die beschwerdeführende Partei nicht, was der geltend gemachten Rechtswidrigkeit des betroffenen Bescheides auch unter diesem Gesichtspunkt entgegensteht. Der Vollständigkeit halber sei allerdings bemerkt, dass auch aus dem für die betroffenen Zeiträume des Jahres 1995 geltenden Regelungsgefüge der Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 in Verbindung mit § 10 Abs. 2 Z. 4 UStG 1994 keine Ausnahme vom Regelsteuersatz abzuleiten wäre.

2.) Zur Beurteilung der Tätigkeit der Gesellschaft als Eigenhandel:

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, was grundsätzlich unabhängig davon gilt, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Wird der Unternehmer im fremden Namen tätig, legt er also seine Stellvertretung für den Vertretenen gegenüber dem Abnehmer offen, dann leistet der Vertretene direkt an den Abnehmer. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach Außen (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 1990, 87/15/0157, ebenso wie das hg. Erkenntnis vom 27. April 1994, 94/13/0023, sowie Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 262 und § 3 Tz 84 ff).

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Auch für die Frage der Anerkennung eines Agenturverhältnisses kommt dem Außenverhältnis entscheidende Bedeutung zu, was nur dann nicht gilt, wenn das Auftreten nach Außen eine Falschdeklaration darstellt, weil der Auftretende Risiko und Chancen der unternehmerischen Tätigkeit in Wahrheit selbst trägt, sodass er sich die Zurechnung der Leistungserbringung an ihn auch dann gefallen lassen muss, wenn er vorgibt, im fremden Namen zu handeln (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 13. Jänner 1972, Slg. N.F. Nr. 4.328/F, ebenso wie das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, Slg. N.F. Nr. 6.532/F, und die bei Ruppe, a.a.O., wiedergegebenen Nachweise).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die an den von der Gesellschaft betriebenen Standorten erfolgten Weinverkäufe umsatzsteuerlich als Lieferungen der Gesellschaft mit der Begründung beurteilt, eine Gesamtbetrachtung der Verhältnisse zeige, dass die Gesellschaft zum einen ihre behauptete Vermittlereigenschaft den Abnehmern gegenüber nicht ausreichend deutlich zum Ausdruck gebracht und zum anderen außerhalb eines Vermittlungsgeschäftes liegende Leistungen übernommen und sich damit in die Leistungsbeziehung aus den Weinlieferungsgeschäften in einer Weise eingebracht habe, welche eine Beurteilung der Gesellschaft als Erbringer der Weinlieferung auch deswegen gebiete. Der Verwaltungsgerichtshof vermag dieser rechtlichen Beurteilung nicht beizupflichten. Die in den angefochtenen Bescheiden ins Treffen geführten Gründe überzeugen weder in der einen noch in der anderen Hinsicht.

Die Gesellschaft hat ihre Vermittlereigenschaft mit ausreichender Deutlichkeit offen gelegt:

Dass die Gesellschaft nur ihren Namen, nicht aber den Namen jedes einzelnen Weinbauers über dem Eingang zum Geschäftsraum angebracht hat, hat seinen leicht nachvollziehbaren Grund in der Vielzahl der Weinbauer, die als potenzielle Weinverkäufer im Geschäftslokal der Gesellschaft wechselnd in Betracht kamen. Bei dieser Konstellation von der Gesellschaft zu verlangen, bei jedem Wechsel der aktuell anbietenden Weinbauern ein neues Geschäftsschild anzubringen, wäre wohl zu viel verlangt, wozu noch kommt, dass der Firmenwortlaut der Gesellschaft ohnehin auf die Weinbauern als die tatsächlichen Verkäufer hinwies.

Die Hinweisschilder im Inneren des Geschäftslokales hatten nach den in den Verwaltungsakten einliegenden Lichtbildern folgenden Wortlaut:

"In Österreichs größter Kellergasse kaufen Sie österreichische Spitzenweine aus erster Hand, im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Weinbauers, also sozusagen 'ab Hof! Durch den Wegfall der üblichen Handelsspannen liegt der Preisvorteil für Sie auf der Hand! Bei der Verkostung lernen Sie die Produzenten Ihrer Lieblingsweine persönlich kennen! Die Weinbauern wünschen viel Spaß beim Einkauf!"

Der Text dieser Hinweisschilder lässt entgegen der behördlichen Ansicht keinen Zweifel daran offen, dass Wein in diesem Geschäftslokal direkt vom Weinbauer (auf dessen Namen und Rechnung) gekauft würde. Inwiefern die Gestaltung dieser - den Prüfungsfeststellungen nach rund 30 x 40 cm großen - Hinweisschilder dem Kunden die klare Einsicht hätte verwehren können, dass er hier nicht von der Gesellschaft, sondern vom einzelnen Weinbauer kaufe, ist nach Maßgabe der in den Verwaltungsakten einliegenden Lichtbilder von diesen Schildern ebenso unerfindlich wie der in den angefochtenen Bescheiden behauptete, aber mit keinem Wort näher erläuterte Umstand, dies treffe (auch) für die Lage dieser Hinweisschilder innerhalb des Geschäftslokales zu.

Der Verkauf eigener Waren der Gesellschaft im Geschäftsraum eignet sich nicht als Argument gegen die Vermittlerposition der Gesellschaft bei Weinverkäufen, weil es sich bei den von der Gesellschaft verkauften eigenen Waren nach den behördlichen Feststellungen um reine Zubehörartikel handelte.

Auch die von der belangten Behörde vermisste "eindeutige Zuordnung" der Regale zum jeweils liefernden Weinbauer ist kein tragfähiges Argument. Zutreffend verweist die beschwerdeführende Partei zunächst darauf, dass in den Prüfungsfeststellungen festgehalten worden war, dass unterschiedlich große Schilder auf den Regalen stünden und sich daneben auch Dekorationsmaterial, Prospekte und Preislisten fänden, wobei der Prüfer beanstandet hatte, dass es an einer bei Betrachtung des beleuchteten Regalteiles sofort ersichtlichen einheitlichen Kennung der Regale fehle. Der in den Beschwerdeschriften vertretene Auffassung, es müsse dem durchschnittlich aufmerksamen Kunden jedenfalls auffallen, dass sich in einem Regal nur jeweils Weine eines Produzenten fänden, ist - auch in Kontext mit den Etikettierungsvorschriften des Weingesetzes - nicht entgegenzutreten.

Die von der beschwerdeführenden Partei ins Treffen geführte Etikettierungsbestimmung des Weingesetzes (§ 33 Abs. 4 Weingesetz 1985) wird auch gegen das behördliche Argument vorgetragen, die dem Kunden

ausgestellte Rechnung lasse diesem die Person seines Vertragspartners deswegen nicht erkennen, weil neben dem Zusatz, dass im Namen und auf Rechnung eines Dritten gekauft werde, nur der Familienname des Weinbauers angeführt sei. Im Kontext mit der Erforderlichkeit der Nennung von Namen und Standort des Erzeugers beim Inverkehrbringen von Flaschenwein ist auch dieses behördliche Argument dem Gerichtshof nicht einsichtig:

Der Kunde betritt ein Geschäftslokal, in dessen gassenseitiger Vitrine der Hinweis "Österreichs größte Kellergasse, Verkostung beim Weinbauern und Hauerpreise" zu lesen war. Er findet im Inneren des Geschäftslokales die Hinweisschilder mit dem oben wiedergegebenen Text vor. In teilweise ohnehin mit Schildern gekennzeichneten, teilweise mit Werbematerial bestimmter Weinbauer ausgestatteten Regalen findet er Flaschenweine vor, welche den betreffenden Weinbauer als Produzenten ausweisen. Schließlich erhält er eine Rechnung, in welcher er nochmals darauf aufmerksam gemacht wird, hier im Namen und auf Rechnung eines Dritten "gekauft" zu haben (richtigerweise wohl: dass ihm im Namen und auf Rechnung "verkauft" wurde), wobei sich auf dieser Rechnung noch der Familienname des Produzenten findet, dessen Produkte der Kunde gekauft hat. Inwiefern es bei dieser Sachverhaltskonstellation dem Konsumenten verborgen bleiben könnte, dass er nicht von der Gesellschaft, sondern vom betroffenen Weinbauer seine Weine erworben hat, bleibt schlechterdings unerfindlich.

Wenn sich auf einzelnen Flaschen zusätzlich noch ein Aufkleber mit der Firmenbezeichnung der Gesellschaft befand, ändert dies daran nichts, weil dem Kunden solche Aufkleber als Werbemaßnahme des Vermittlers für die im Geschäftslokal von den Weinbauern und für die Weinbauer feilgehaltenen Produkte erkennbar sein mussten. Was die Verwendung "eigenen Personals" der Gesellschaft "zur Bedienung" im Geschäftsraum an dem für den Kunden zwingend entstehenden Gesamteindruck ändern sollte, vermag der Gerichtshof auch nicht zu sehen. Abgesehen davon, dass es nach der Lebenserfahrung fraglich ist, ob der Kunde eines solchen Lokals überhaupt erkennt, wem das bedienende Personal zuzurechnen ist - wobei es sehr zweifelhaft ist, ob sich ein Kunde für diese Frage überhaupt interessiert -, würde auch die von einem Kunden gewonnene Erkenntnis, die bedienende Person sei nicht beim Weinbauer, sondern bei der Gesellschaft angestellt, keinen vernünftigen Grund für den Verdacht rechtfertigen, der Kunde würde entgegen allen sonstigen äußeren Anzeichen den Wein doch nicht direkt vom Weinbauer, sondern von der Gesellschaft kaufen.

Das behördliche Argument schließlich, für die Annahme einer Vermittlungsleistung sei es grundsätzlich erforderlich, den einzelnen Verkäufern die jeweiligen Kunden bekannt zu geben, was nach Lage des Falles nicht möglich und auch nicht vorgesehen sei, ist auch nicht stichhältig. Dieses von der belangten Behörde gesehene Erfordernis kann der Verwaltungsgerichtshof für die Vermittlung jedenfalls des in Lokalen solcher Art typischerweise abgeschlossenen Barzahlungskaufes nicht als bestehend erkennen. Der bar zahlende Kunde hatte seine Leistung aus dem Kaufvertrag erbracht, weshalb die Namhaftmachung seiner Person für den Verkäufer ohne Bedeutung im Hinblick auf das abgeschlossene Rechtsgeschäft bleiben musste. Dem Käufer hingegen war die Person des Weinverkäufers nach den bereits getroffenen Ausführungen hinlänglich bekannt, was ihm die Verfolgung allfälliger Gewährleistungsansprüche aus dem Kaufvertrag ausreichend ermöglichte. Dass die Gesellschaft andere als Barverkäufe vermittelt hätte, für welche im Hinblick auf die Namhaftmachung des Kunden dem Verkäufer gegenüber anderes gelten könnte, wurde nicht festgestellt und wird von der belangten Behörde auch in ihren Gegenschritten nicht geltend gemacht.

Die Gesellschaft hat sich aber auch in die Leistungsbeziehung zwischen den Weinbauern und ihren Kunden nicht rechtserheblich eingemengt:

Dass die Gesellschaft dem Kunden an Stelle des leistenden Weinbauers die Qualität der Ware garantiere und damit das Risiko der ordnungsgemäßen Vertragserfüllung deshalb übernommen habe, weil sie sich das Recht vorbehielt, die Präsentation und den Verkauf von Weinen abzulehnen, wenn diese ihren Qualitätsrichtlinien nicht entsprächen, ist eine behördliche Schlussfolgerung, die der Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollziehen kann. Wie die beschwerdeführende Partei zutreffend ausführt, ist es Ausfluss der Dispositionsfreiheit jedes Vermittlers, die Vermittlung von Geschäftsabschlüssen über Waren abzulehnen, wenn er aus der Vermittlung eines solchen Geschäftsabschlusses wegen der von ihm beurteilten Minderwertigkeit der kaufgegenständlichen Ware eine Beeinträchtigung seines Rufes als Vermittler des Abschlusses von Kaufverträgen über Qualitätswaren besorgt. Mit der Übernahme einer Qualitätsgarantie gegenüber dem Kunden in Bezug auf den vom Kunden mit dem Weinbauer abgeschlossenen Kaufvertrag hat das Ablehnungsrecht der Gesellschaft hinsichtlich der Präsentation minderwertiger Weine nichts zu tun.

Dass die Gesellschaft den Weinbauern dadurch einen entsprechenden Umsatz garantiert habe, dass sie sich den Weinbauern gegenüber verpflichtet hatte, die Werbekostenpauschalbeträge nach Abzug der tatsächlichen Ausgaben wieder zurück zu zahlen, ist eine behördliche Schlussfolgerung, die vor den Denkgesetzen nicht stand hält. Erklärte sich die Gesellschaft mit dieser Abmachung in den Verträgen mit den Weinbauern doch nur bereit, aus dem Titel der Werbung für die Produkte der Weinbauer von diesen nicht mehr als das zu verlangen, was sie unter diesem Titel tatsächlich ausgelegt hatte. Diese Vertragsbestimmung mit den Weinbauern hat schon nichts mit der Frage eines Erfolges der von der Gesellschaft betriebenen Werbung und erst recht nicht das Geringste mit dem Weinumsatz der Hauer zu tun.

Das in den Äußerungen des Prüfungsberichtes noch ins Treffen geführte Argument, die Gesellschaft habe solchen Bauern, die gleichzeitig an beiden Standorten Regale gemietet hatten, für die Dauer des gesamten

Kalenderjahres einen Gesamtumsatz in Höhe der Gesamtmieten der Art garantiert, dass die Gesellschaft für den Differenzbetrag haften solle, wenn der Umsatz des Weinhauers unter den Gesamtmieten bleiben sollte, wird in den angefochtenen Bescheiden von der belangten Behörde offensichtlich auf Grund des Berufungsvorbringens, dass diese Option in keinem einzigen Fall in Anspruch genommen worden sei, nicht mehr aufgegriffen. Ein taugliches Argument für eine der Annahme einer Vermittlerstellung entgegen stehende Einmischung der Gesellschaft in das Grundgeschäft hätte sich auch aus der Abgabe einer solchen Garantie durch die Gesellschaft nicht ableiten lassen. Hätte doch eine solche Verpflichtung der Gesellschaft im Ergebnis nichts anderes als die Vereinbarung einer Minderung des Vermittlungsentgelts dargestellt. Das Risiko eines Erfolges der unternehmerischen Leistung als Vermittler im Sinne des Gelingens entsprechend vieler Kaufabschlüsse aber ist vom unternehmerischen Risiko des Verkäufers der Waren zu trennen.

In der umsatzsteuerlichen Behandlung der von der Gesellschaft vermittelten Verkaufsgeschäfte als Eigengeschäfte der Gesellschaft erweisen sich die angefochtenen Bescheide somit als inhaltlich rechtswidrig, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben waren.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994. Das Kostenmehrbegehren betrifft Stempelgebührenaufwand und war deswegen abzuweisen, weil es der Vorlage der über den Anschluss des angefochtenen Bescheides hinausgehenden Beilagen zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung nicht bedurfte.

Wien, am 31. Jänner 2001