

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.04.2009

Geschäftszahl

2007/15/0099

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des M L in T, vertreten durch Interfides Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH in 1180 Wien, Herbeckstraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 13. März 2007, Zl. RV/0213-G/06, betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Finanz-AG ist ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen. Sie verfügt über die Konzession zur Vermittlung von Wertpapiergeschäften. Zu ihrem Tätigkeitsbereich gehört sohin die Vermittlung des Erwerbes und der Veräußerung von Wertpapieren.

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2001 bis 2004 selbstständig und gegen Provision für die Finanz-AG Investmentfondsanteile an Kunden vermittelt habe. Der Beschwerdeführer habe die Provisionseinnahmen als umsatzsteuerfreie Entgelte behandelt. Nach Ansicht des Prüfers unterlägen die Provisionen hingegen der Umsatzsteuer. Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. i UStG 1994 seien zwar die Leistungen im Rahmen des Investmentgeschäftes sowie die Verwaltung von Kapitalanlagefonds und von Beteiligungen im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes steuerbefreit, nicht aber die Vermittlung von derartigen Leistungen.

Gegen die diesen Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004 brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er führte aus, dass er bereits seit Beginn seiner Selbstständigkeit im Jahr 1997 Provisionen für die Vermittlung von Investmentfondsanteilen und sonstigen Wertpapierveranlagungen erhalte. Diese Provisionen seien immer ohne Umsatzsteuer ausbezahlt worden. Er beziehe sich auf die Steuerbefreiungen nach § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. a, f und g UStG 1994. Aus diesen Bestimmungen ergebe sich, dass Provisionen aus diesen Geschäftsbereichen nicht umsatzsteuerpflichtig seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Mit umfangreicher Begründung führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, dass die Befreiungsbestimmung der lit. i des § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994 auf die streitgegenständlichen Umsätze nicht anwendbar sei. Die Leistungen des Beschwerdeführers bestünden darin, dass er im Auftrag der Finanz-AG zwischen dieser und den Käufern von Investmentfondsanteilen einen Leistungsaustausch (Kauf eines Anteils an Investmentfonds) herbeigeführt habe. Die Leistung des Beschwerdeführers bestehe in der Vermittlung des Geschäftes. Nach § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. i UStG 1994 und der dieser Bestimmung zu Grunde liegenden Regelung des Art. 13 Teil B Buchstabe d Nr. 6 der Sechsten MwSt-Richtlinie seien lediglich Umsätze, die für die Tätigkeit von Investmentfondsgesellschaften spezifisch seien, steuerbefreit (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 4. Mai 2006, C- 169/04, *Abbey National*, ÖStZB 2007/62, Rn 63 und 64). Daher könne die Vermittlungsleistung des Beschwerdeführers, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf bzw. Erwerb eines Anteiles am Fondsvermögen stehe, nicht dieser Befreiungsbestimmung subsumiert werden. Die Leistung des Beschwerdeführers stelle nämlich keine Leistung im Rahmen der Verwaltung des Fondsvermögens dar, sondern diene vielmehr der Gewinnung von neuen Anlegern.

Soweit der Beschwerdeführer auf § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. a, f und g UStG 1994 verweise, übersehe er, dass in jenen Tatbeständen ausdrücklich auch die Vermittlung der entsprechenden Umsätze erfasst sei, während in der "strittigen Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. i UStG 1994 eine derartige Textierung fehlt".

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, dass die belangte Behörde nicht die Steuerbefreiung nach lit. f oder lit. g des § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994 zur Anwendung gebracht habe. Auf diese Bestimmungen, nicht jedoch auf die lit. i des § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994 habe der Beschwerdeführer seine Berufung gestützt. Nach der lit. f seien die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze umsatzsteuerbefreit. Auch ein Investmentzertifikat sei ein Wertpapier. Die Vermittlung von Investmentfondszertifikaten werde daher von dieser Befreiungsbestimmung erfasst.

In der Gegenschrift führte die belangte Behörde ua aus, die lit. f des § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994 sei in Umsetzung des Art. 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der Sechsten MwSt-Richtlinie ergangen. Die erwähnte Richtlinienbestimmung erfasse nicht Dienstleistungen, mit denen eine Partei des Vertrages über ein Finanzprodukt einen Subunternehmer mit der Erteilung von Informationen über ein Finanzprodukt betraue (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 13. Dezember 2001, C-235/00, *CSC Financial Services Ltd.*, ÖStZB 2002/304).

Der Auftraggeber und Leistungsempfänger des Beschwerdeführers, die Finanz-AG, sei ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, welches Wertpapiergeschäfte vermittele. Somit sei der Beschwerdeführer nicht als Vermittler im Sinne der lit. f des § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994 tätig, sondern vielmehr als "Subunternehmer" der Finanz-AG. Der Beschwerdeführer erbringe als beratender Geschäftspartner lediglich Dienstleistungen, welche im Vorfeld der Vermittlung von Wertpapieren erbracht würden. Derartige Leistungen eines Subunternehmers des Vermittlers seien jedoch, weil sie nicht die eigentliche Ausgabe der Wertpapiere umfassten, nicht nach § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 befreit. Es liege keine Vermittlertätigkeit vor, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraue, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei.

Mit Eingabe vom 29. August 2007 erstattete der Beschwerdeführer eine Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde. Mit dieser Eingabe legte er eine Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. August 2007 vor, in welcher die Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht wird, dass die Vermittlung von Geschäften mit Wertpapieren, wie etwa Investmentzertifikaten, von der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 erfasst sei. Gleiches gelte für die Untervermittlung solcher Geschäfte. Ergänzend führte der Beschwerdeführer in seiner Replik aus, wenn die Richtlinie die Subvermittlung nicht ausdrücklich anführe, bedeute dies nicht, dass die Befreiungsbestimmung nicht auch die Subvermittlung erfasse.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 sind steuerfrei:

"Die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren."

Der Begriff der Wertpapiere in § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 geht vom zivilrechtlichen Wertpapierbegriff aus (vgl. Ruppe, UStG3, § 6 Tz 140 ff, wo in der Aufzählung der Wertpapiere in Tz 143 auch die Investmentzertifikate angeführt sind).

Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten MwSt-Richtlinie bestimmt:

"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

d) die folgenden Umsätze:

...

5. die Umsätze - einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung - die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von

- Wertpapieren,
- Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3."

Der EuGH hat im Urteil vom 13. Dezember 2001, C-235/00, *CSC Financial Services Ltd*, ÖStZB 2002/304, Rn 33, zum Ausdruck gebracht, dass unter Umsätzen, die sich iSd Art. 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 auf Wertpapiere beziehen, jene Umsätze gemeint sind, die eine Übertragung von Wertpapieren bewirken und somit geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen.

In diesem Urteil *CSC Financial Services Ltd* hat sich der EuGH auch mit dem Begriff der Vermittlung auseinandergesetzt. Er führt in Rn 39ff aus, Vermittlung sei eine Tätigkeit, die von einer Mittelsperson ausgeübt werde, die nicht den Platz einer Partei des Vertrages über ein Finanzprodukt einnehme und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheide, die von den Parteien solcher Verträge erbracht würden. Die Vermittlungstätigkeit sei eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet werde. Sie könne u.a. darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines solchen Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck dieser Tätigkeit sei es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, wobei der Vermittler kein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages habe. Eine Vermittlung, die sich auf Wertpapiere beziehe, liege allerdings nicht vor, wenn eine Dienstleistung bloß die Erteilung von Informationen über ein Finanzprodukt umfasse.

In Rn 39 des Urteils *CSC Financial Services Ltd* verweist der EuGH weiters darauf, dass der Begriff Vermittlung auch in den Nummern 1 bis 4 des Art. 13 Teil B Buchstabe d der Sechsten MwSt-Richtlinie verwendet wird. Zur Nr. 1 ist in der Folge das Urteil des EuGH vom 21. Juni 2007, C-453/05, *Volker Ludwig*, ÖStZB 2008/215, ergangen, dem weitergehende Hinweise für die Interpretation des Tatbestandsmerkmals der Vermittlung zu entnehmen sind. In Rn 29 führt der EuGH aus, der Begriff der Vermittlung erfordere nicht unbedingt ein Vertragsverhältnis zwischen dem Vermittler einerseits und einer der Vertragsparteien des vermittelten Geschäfts andererseits. Entscheidend sei vielmehr die Art der erbrachten Leistung.

Zur Frage der Erforderlichkeit eines unmittelbaren Kontakts zwischen dem Vermittler und den beiden Vertragsparteien führt der EuGH in Rn 34ff des Urteils *Volker Ludwig* aus, es sei grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass die Vermittlungstätigkeit in verschiedene einzelne Dienstleistungen zerfalle, denen die Befreiung zugute kommen könne. Die Wirtschaftsteilnehmer müssten nämlich in der Lage sein, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusage, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der Steuerbefreiung ausgeschlossen würden. Allerdings müsse die Dienstleistung ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bleiben, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlungsleistung erfülle. Folglich stehe einer Aufteilung der Dienstleistung der Vermittlung in zwei Leistungen nichts entgegen, von denen die eine vom Hauptvertreter und die andere von ihrem Untervertreter im Rahmen der Verhandlung mit den Kunden erbracht werde.

Aus den vorstehenden Urteilen des EuGH ergibt sich, dass Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten MwSt-Richtlinie auch die Vermittlungsleistung eines Untervermittlers erfasst, wenn der Inhalt der Tätigkeit die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlungsleistung umfasst.

Im Beschwerdefall kommt es sohin einzig darauf an, ob der Beschwerdeführer als Subunternehmer Vermittlungsleistungen hinsichtlich Wertpapieren entfaltet hat, also eine Mittlertätigkeit, die insbesondere darin besteht, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen. Dabei muss die Tätigkeit ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sein, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlungsleistung erfüllt.

Im angefochtenen Bescheid trifft die belangte Behörde die Feststellung, der Beschwerdeführer habe im Auftrag der Finanz-AG einen "Leistungsaustausch (Kauf eines Anteiles am Investmentfonds) herbeigeführt". Die Leistung des Beschwerdeführers diene der Gewinnung von neuen Kunden. Die belangte Behörde spricht in diesem Zusammenhang davon, dass die Leistungen des Beschwerdeführers "umsatzsteuerlich als Vermittlungsleistungen zu qualifizieren" seien.

Indem die belangte Behörde auf der Grundlage dieser Sachverhaltsfeststellungen die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 versagt hat, hat sie die Rechtslage verkannt. Wenn die belangte Behörde in der Gegenschrift vorbringt, der Beschwerdeführer sei lediglich als Subunternehmer für die Finanz-AG tätig gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass die Eigenschaft als Subunternehmer der Erfüllung des Steuerbefreiungstatbestandes nach § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f UStG 1994 nicht entgegen steht, solange die Tätigkeit des Subunternehmers ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes ist, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlungsleistung erfüllt.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift einwendet, die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Subunternehmer der Finanz-AG beschränke sich auf eine bloße Beratung, entfernt sie sich von ihrer im angefochtenen Bescheid getroffenen Sachverhaltsfeststellung.

Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 22. April 2009