



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der R.GmbH, adr1, vom 27. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 6. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Juli 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am Standort in B., befand sich die R.GmbH, ein Recycling- und Aufbereitungsunternehmen, das insbesondere auf dem Gebiet der Wiederaufbereitung von Baurestmassen und als Sonderabfallsammler tätig war.

Mit Beschluss des Landesgerichtes C. vom 22. Jänner 2003 wurde über dieses Unternehmen (nach einem Ausgleichsverfahren) ein Anschlusskonkurs eröffnet und mit Wirkung ab 23. Jänner 2003 der Rechtsanwalt Bw als Masseverwalter (MV) bestellt. Die Gesellschaft ist infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst worden.

Da das Unternehmen der Gemeinschuldnerin den bescheidmäßigen Vorschriften der Bezirkshauptmannschaft D. auf Entsorgung der deponierten Baurestmassen nicht nachkam, erfolgte eine Ersatzvornahme durch die von der Bezirkshauptmannschaft D. beauftragte Arbeitsgemeinschaft R. p.a. E., adr2, für die zunächst die „Öffentliche Hand“ aufkam. In

weiterer Folge erließ die Bezirkshauptmannschaft D. am 8. Jänner 2007 einen Kostenabrechnungsbescheid über 9.284.749,10 € und forderte den MV zum Kosterersatz auf.

Über Ersuchen des MV wurde mit Schreiben der Bezirkshauptmannschaft D. vom 3. September 2007 eine Aufgliederung in folgender Weise vorgenommen:

- 7.427.799,28 € Nettobetrag
- 1.856.949,82 € USt
- 9.284.749,10 € Bruttosumme

Diese Kosten der Ersatzvornahme konnten aufgrund der Veräußerung einer der beiden im Eigentum der Gemeinschuldnerin stehenden Liegenschaften anteilig iHv 178.251,56 € an die Finanzprokurator ersetzt werden. Die darin enthaltenen Umsatzsteuern iHv 29.708,56 € wurden u.a. in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2007 vom MV als Vorsteuern geltend gemacht.

Im Bescheid vom 6. Dezember 2007 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Juli 2007 wurden diese Vorsteuern betreffend Überweisung an die Finanzprokurator mit der Begründung nicht anerkannt, dass eine diesbezügliche ordnungsgemäße Rechnung nicht vorgelegt werden konnte.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 27. Dezember 2007 begehrte der MV die Anerkennung der Vorsteuern iHv 29.708,56 € aus dem der Finanzprokurator überwiesenen Verkaufserlös.

Es könne keinen Unterschied machen, ob die dem Umsatzsteuerrecht unterliegende Konkursmasse der ARGE aufgrund der bescheidmäßigen Verpflichtung durch die Bezirkshauptmannschaft D. direkt den Auftrag erteile und hiefür eine Rechnung ausgestellt erhalte, die nach (auch nur anteiliger) Bezahlung zum Vorsteuerabzug berechtigt oder die Beauftragung und (Vorweg-)Zahlung durch einen Dritten (im konkreten Fall die Bezirkshauptmannschaft D. bzw. die Finanzprokurator) erfolge, wenn aufgrund der bescheidmäßigen Kostenvorschreibung auch von der Konkursmasse anteilig an den Dritten (die Bezirkshauptmannschaft D.) bezahlt werde. Wie aus der Aufgliederung der Kosten der Ersatzvornahme im Schreiben der Bezirkshauptmannschaft D. vom 3. September 2007 zu entnehmen ist, betrage die gesamte Umsatzsteuer der (vorausgelegten) Kosten der Ersatzvornahme 1.856.949,82 €, die die Konkursmasse aufgrund der wohl nicht zu leugnenden Vorsteuerabzugsberechtigung der Konkursmasse iH der (nach Veräußerung einer Sondermasse, die noch dazu Gegenstand der Ersatzvornahme ist) Ersatzleistung iHv 178.251,56 €, sohin der darin enthaltenen Umsatzsteuer iHv 29.708,56 € (im Wege der UVA für Juli 2007) rückzufordern berechtigt sei.

Dass die Konkursmasse von der Bezirkshauptmannschaft D. keine Umsatzsteuerrechnung iSd UStG ausgestellt erhalten habe, dürfe wohl als klar angesehen werden, hingegen ist die Bezirkshauptmannschaft D. lediglich als Vollstreckungsbehörde aufgetreten, die vorab die von der ARGE verzeichneten Kosten (inklusive ausgewiesener Umsatzsteuer) bedient habe, wofür die Bezirkshauptmannschaft D. jedoch anteilig Ersatz im Wege des Veräußerungserlöses inklusive 20 % Umsatzsteuer erhalten habe.

Aus § 12 Abs. 1 Z 1 UStG ergebe sich unzweifelhaft, dass die ARGE die Leistung der Räumung ausschließlich im Auftrag der Vollstreckungsbehörde erbracht habe. Auch die Rechnung sei an die Bezirkshauptmannschaft D. (als Vollstreckungsbehörde und Auftraggeberin) gelegt worden.

Es sei anzunehmen, dass die (Gesamt-) Rechnung der ARGE durch die Bezirkshauptmannschaft D. (Finanzprokurator) bezahlt worden ist, jedenfalls erfolgte aber eine anteilige (nach Maßgabe der liquiden Mittel der Konkurssondermasse) Bezahlung iHv 178.251,59 €, weswegen nach Ansicht des Masseverwalters in diesem Umfang der Konkursmasse die darin enthaltene Umsatzsteuer iHv 29.708,59 € als Vorsteuer rückzuerstatten wäre.

Weiters bestünde im Falle der direkten Auftragsvergabe zur Räumung an die ARGE durch die Gemeinschuldnerin (statt durch die Bezirkshauptmannschaft) und des Zahlungsflusses in Höhe der (auch an die Finanzprokurator nachträglich) geleisteten 178.251,56 € (inklusive 20 % USt) (natürlich nach Rechnungslegung) kein Zweifel an der Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Der von der Bezirkshauptmannschaft erstellte Kostenabrechnungsbescheid vom 8.1.2007 (samt der Aufgliederung vom 3.9.2007) stelle somit einen Ersatzbeleg für die Rechnung der ARGE an die Gemeinschuldnerin dar, wofür die Gemeinschuldnerin jedenfalls in Höhe der von ihr geleisteten Ersatzzahlung iHv 178.251,56 € die anteilige Umsatzsteuer im Wege des Vorsteuerabzuges rückzufordern berechtigt sei.

Da die ARGE über eine österreichische UID-Nummer verfüge, werde unter Anschluss der nachstehenden Urkunden (Bescheid über die Vorauszahlung der Kosten der Ersatzvornahme der Bezirkshauptmannschaft D. vom 12.1.2006 – USt-Akt S 23-26/2007, Kostenabrechnungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft D. vom 8.1.2007 über 9.284.749,10 € - USt-Akt S 27-28/2007, Aufgliederung der Kosten der Ersatzvornahme der Bezirkshauptmannschaft D. vom 3.9.2007 – USt-Akt S 29/2007, Schreiben der ARGE an den MV vom 21.6.2006 iZm der Räumung des Grundstückes – USt-Akt S 30/2007) die Anerkennung der Vorsteuerbeträge iHv 29.708,59 € begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Gemeinschuldnerin einen Vorsteuerabzug aus einer Rechnung für Leistungen geltend machen kann, die im Wege einer Ersatzvornahme durch die Bezirkshauptmannschaft angeordnet wurden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 müssen für den Abzug der Umsatzsteuer folgende sachliche Voraussetzungen gegeben sein:

1. Ein anderer Unternehmer muss eine Lieferung oder sonstige Leistung im Inland an den Abzugsberechtigten ausgeführt haben.
2. Der leistende Unternehmer muss dem Abzugsberechtigten über die Lieferung oder sonstige Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt haben.
3. Die Lieferung oder sonstige Leistung muss für das Unternehmen des Abzugsberechtigten ausgeführt worden sein.

Diese Voraussetzungen müssen insgesamt erfüllt sein (Kolacny/Scheiner/Caganek, UStG, § 12 Anm. 75f).

Der den Vorsteuerabzug geltend machende Unternehmer muss Leistungen von einem anderen Unternehmer empfangen haben. An den Unternehmerbegriff in diesem Teil des § 12 Abs. 1 Z 1 sind die gleichen Anforderungen zu stellen wie an den Begriff des Unternehmers als Abzugsberechtigten.

Nicht abziehbar sind Steuern, die dem Unternehmer von Personen oder Institutionen in Rechnung gestellt werden, denen die Unternehmereigenschaft fehlt.

Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, müssen für das Unternehmen des Abzugsberechtigten ausgeführt worden sein.

Die Entscheidung, ob der Unternehmer die Leistung „für sein Unternehmen“ erhalten hat, setzt vorrangig die Entscheidung voraus, dass der Unternehmer tatsächlich Empfänger des Leistungsbezugs gewesen ist.

„Für sein Unternehmen“ bedeutet,

1. dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen kann, der Empfänger der Leistung ist, und
2. dass die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bewirkt werden muss.

§ 12 Abs. 1 Z 1 lässt offen, welche Umstände für die Bestimmung der Person des Leistungsempfängers maßgebend sind. Die hierfür in Betracht kommenden Kriterien sind der zivilrechtliche Leistungsanspruch, dessen Erfüllung, die Entrichtung des Entgelts sowie die tatsächliche Verwendung der Vorleistung.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage.

Leistungsempfänger ist, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist.

Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13.9.1984, BStBl 1985 II S 21).

Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung (Kolacny/Scheiner/Caganek, UStG 1994, Anm. 180ff zu § 12).

Streitgegenständlich wurde vorerst die Gemeinschuldnerin aufgrund der im Spruch des Bescheides (USt-Akt S 23ff/2007) über die Vorauszahlung der Kosten der Ersatzvornahme der Bezirkshauptmannschaft D. vom 12. Jänner 2006 bezeichneten Bescheide iSd § 4 des VVG, der §§ 8 und 17 AVG iVm § 21 Abs. 5 BVergG zu den mit den Vollstreckungsverfügungen detailliert beschriebenen Leistungen verpflichtet. Diese Verpflichtungen gliedern sich u.a wie folgt: *„Die am Grundstück Nr. adr3 abgelagerten 600 Tonnen Aushub- und Baurestmassen, die der Eluatklasse IIa zugeordnet wurden, sind bis zum 30. Dezember 2001 auf eine befestigte Fläche, die an das Sammelsystem angeschlossen ist, umzulagern oder gänzlich zu beseitigen. ...Die nordöstlich der Halle A auf asphaltierter Fläche am Gst. Nr. adr4 abgelagerten verunreinigten Kunststoffe sind bis zum 31. Dezember 2001 nachweislich zu entfernen und einer ordnungsgemäßen Entsorgung bzw. Verwertung anzuführen. ...Das am Betriebsareal auf unbefestigter Fläche gelagerte Recyclingmaterial ist bis zum 30. März 2002 entweder auf die flüssigkeitsdichte befestigte Fläche umzulagern oder zu beseitigen. ...Die am Betriebsgelände auf betonierten Flächen gelagerten Abfälle, die der Eluatklasse IIIb zuzuordnen sind (Sperrmüll, Baustellenabfälle, verunreinigte Kunststoffe, verunreinigte Baurestmassen, Friedhofsabfälle, Holz, Dachpappe, Gummi) sind entsprechend den unter A1-A4 angeführten Bereichen und Fristen unter Einhaltung der allgemeinen Aufzeichnungspflichten für solche Abfälle zu entfernen. ...Das auf der neuen Betonfläche*

südöstlich der Halle A zwischengelagerte Material (Sperrmüll, Brandschutt) ist umgehend nachweislich ordnungsgemäß zu beseitigen; die Räumung ist binnen eines Monats zu vollenden. Die im Abwassersammelbecken und im Schlammfang enthaltenen schlammigen Rückstände sind gesondert vom Abwasser binnen eines Monats einer nachweislich ordnungsgemäßen Entsorgung zuzuführen. ... Als Vorauszahlung für die Kosten der Ersatzvornahme haben Sie 8.956.000,- € bei uns zu hinterlegen. ...“

Die voraussichtlichen Kosten der Ersatzvornahme betragen danach € 8.880.000,00 für Räumung, Entsorgung und Transport sowie € 76.000,00 für die örtliche Aufsicht, somit € 8.956.000,00 inklusive Mehrwertsteuer.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2006 der ARGE wurde dem Masseverwalter mitgeteilt, dass sämtliche Arbeiten iZm der Räumung des Gebäudes mit 24. März 2006 (Datum der Abschlussbegehung und des Abnahmeprotokolls) vollständig abgeschlossen wurden. Der Masseverwalter wurde somit von der Durchführung der tatsächlichen Arbeiten durch die ARGE informiert.

Am 8. Jänner 2007 erging ein Kostenabrechnungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft D., wobei die Kosten der Vollstreckungsverfahren über die durchgeführte Ersatzvornahme gemäß §§ 4 Abs. 2 und 11 VVG 1991 endgültig mit 9.284.749,10 € festgesetzt wurden. Die Kosten der Ersatzvornahme beinhalten folgende Leistungen: Räumung und Transport € 9.159.418,66 und Bauaufsicht € 125.330,44. Nach einem Schreiben vom 3. September 2007 der Bezirkshauptmannschaft D. gliedert sich die Bruttosumme in einen Nettobetrag iHv € 7.427.799,28 und Umsatzsteuer iHv € 1.856.949,82.

Leistungsempfänger der zivilrechtlichen Anspruchslage ist die Bezirkshauptmannschaft D.. Sie hat sich die im Kostenabrechnungsbescheid vom 8. Jänner 2007 beschriebenen Leistungen von der ARGE ausbedungen. Sie ist Leistungsempfänger dieses Leistungsaustausches.

Die Gemeinschuldnerin ist nicht Empfänger der von der ARGE geschuldeten Leistungen. Sie ist zwar wirtschaftlich mit der Zahlung von 178.251,56 € belastet. Es ist jedoch für die Bestimmung als Leistungsempfänger nicht maßgebend, wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgeltes belastet ist (Ruppe, UStG 1994, § 12 Tz. 64).

Auch nach dem VwGH-Erkenntnis vom 10.7.1996, 94/15/0010, lagen ungeachtet der dem Beschwerdeführer erteilten Rechnung nicht alle Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges vor. Hat ein Abgabepflichtiger – aufgrund hoheitlicher Anordnung in Bescheidform – lediglich einen Ersatz für die im Zusammenhang mit dem Auftrag der Bezirkshauptmannschaft vorerst vom Land und endgültig vom Bund getragenen Kosten einer Ersatzvornahme durch ein Unternehmen geleistet, so kann von einem Leistungsaustausch

zwischen dem Unternehmen und dem Abgabepflichtigen schon deswegen nicht die Rede sein, weil der Abgabepflichtige nicht die sonstige Leistung des Unternehmens entgolten hat. Da dem Kostenersatz nicht sowohl hoheitlicher als auch zivilrechtlicher Charakter beigemessen werden kann, schließt es das Dazwischentreten hoheitlicher Gewalt aus, die Kostenersatzleistung als Schulderfüllung in einem dreipersonalen Rechtsverhältnis zu verstehen.

Weiters ist in der ähnlich gelagerten Fallkonstellation der Gutachtertätigkeit eines vom Gericht beauftragten Sachverständigen nach Kolacny/Scheiner/Caganek, UStG 1994, Anm. 193/1 zu § 12, Leistungsempfänger der Gutachtertätigkeit das Gericht. Die unterlegene Partei, die die Kosten letztlich zu tragen hat, ist nicht Leistungsempfänger der Gutachtertätigkeit und daher diesbezüglich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der Meinung des Bw. in der Berufung kann nicht entgegengetreten werden, wonach kein Zweifel an der Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestehen würde, wenn die Gemeinschuldnerin den Auftrag direkt an die ARGE erteilt hätte. Aber gerade so eine Auftragserteilung durch die Gemeinschuldnerin liegt gegenständlich nicht vor.

Im vorliegenden Fall ist eine Leistungsbeziehung der ARGE mit der Bezirkshauptmannschaft, aber nicht mit der Gemeinschuldnerin vorgelegen.

Aus oben genannten Gründen war daher der Bw. zum Vorsteuerabzug aus der Ersatzvornahme durch die Bezirkshauptmannschaft nicht berechtigt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2008