



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., L., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6900 Bregenz, Wolfeggstraße 11, vom 15. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 17. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 01-11/2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

|                                                                                                                                                                    |                     |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Die festgesetzte Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-11/2009 beträgt:</b>                                                                                          |                     | <b>-59.028,17 €</b> |
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)                                                         |                     | 59.452,50 €         |
| Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug Art. 6 Abs. 1 Z 1 (innergemeinschaftliche Lieferungen ohne Fahrzeuglieferungen als Abnehmer ohne UID-Nummer und durch Private) |                     | -59.452,50 €        |
| <b>Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)</b>                      |                     | <b>0,00 €</b>       |
| Davon sind zu versteuern mit:                                                                                                                                      | Bemessungsgrundlage | Umsatzsteuer        |
| Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5                                                                      |                     | 9.155,35 €          |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>                                                                                                                                          |                     | <b>9.155,35 €</b>   |

|                                                                                                                         |                     |                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Innergemeinschaftliche Erwerbe</b>                                                                                   |                     |                     |
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen                                                                                   |                     | 35.072,84 €         |
| <b>Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe</b>                                               |                     | <b>35.072,84 €</b>  |
| Davon sind zu versteuern mit:                                                                                           | Bemessungsgrundlage | Umsatzsteuer        |
| 20% Normalsteuersatz                                                                                                    | 35.072,84 €         | 7.014,57 €          |
| <b>Summe Erwerbsteuer</b>                                                                                               |                     | <b>7.014,57 €</b>   |
| <b>Summe Umsatzsteuer (wie oben)</b>                                                                                    |                     | <b>9.155,35 €</b>   |
| <b>Summe Erwerbsteuer (wie oben)</b>                                                                                    |                     | <b>7.014,57 €</b>   |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)                                                              |                     | -59.028,17 €        |
| Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb                                                                       |                     | -7.014,57 €         |
| Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 |                     | -9.155,35 €         |
| <b>Festgesetzte Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-11/2009 (Gutschrift)</b>                                               |                     | <b>-59.028,17 €</b> |

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) übernimmt die Umsatzsteuerrückerstattung bei Touristenexporten. Sie schließt mit inländischen Handelsbetrieben Verträge über die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückvergütung an deren ausländische Kunden ab. Beim angewendeten System (Standard-Sale) erhält der ausländische Kunde beim Kauf von Waren vom inländischen Händler ein dem Formular Lager-Nr. U34 entsprechendes Formblatt der Bw.. Auf diesem Formblatt wird von den Zollbehörden die Ausfuhr bestätigt. Dieser Ausfuhrnachweis wird der Bw. an ihren Schaltern an Grenzübergängen oder Flughäfen übergeben oder mittels Post übersendet. Die Bw. zahlt an den ausländischen Kunden den Umsatzsteuerbetrag abzüglich eines Provisionsanteiles. Der inländische Händler zahlt an die Bw. den Umsatzsteuerbetrag.

Im Februar 2010 fand eine Außenprüfung statt, bei der der Prüfer neben weiteren nicht strittigen Feststellungen betreffend „Vorsteuerabzug PKW“ und betreffend „Zusammenfassende Meldungen“ (siehe dazu Tz. 3 und Tz. 4 des Prüfberichts) unter Verweis auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. November 2007, RV/0146-F/06 zum Ergebnis kam, die bei der "Standard Sale"-Methode von der Bw. erzielten Provisionserlöse seien auf Grund eines zwischen der Bw. und dem Drittlandskunden erfolgten Leistungsaustausches gemäß § 3a UStG 1994 steuerbar. Diese sonstigen Leistungen seien auch nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z. 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 steuerfrei, weil die

angesprochene Steuerbefreiung nur für solche sonstigen Leistungen Anwendung fände, die sich unmittelbar auf die Gegenstände der Ausfuhr beziehen würden. Die Abwicklung eines Mehrwertsteuerrückerstattungsverfahrens stünde in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Warenbewegung selbst, weil für die grenzüberschreitende Beförderung der Waren die von der Bw. durchgeführte Abwicklung der Mehrwertsteuerrückvergütung nicht erforderlich sei. Von einer handelsüblichen Nebenleistung zur grenzüberschreitenden Beförderung könne überdies auch deswegen nicht gesprochen werden, weil die Bw. diese Leistung als Hauptleistung gegenüber den ausländischen Kunden erbringe.

Am 17. Februar 2010 erließ das Finanzamt einen den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-11/2009.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 12. März 2010 Berufung und beantragte eine den Voranmeldungen entsprechende Festsetzung der Umsatzsteuer. Zur Begründung wurde vorgebracht, die Bw. vertrete nach wie vor den Rechtsstandpunkt, die „Net-Sales“ – das sei die Differenz zwischen der vom Händler auf Grund der ihm übermittelten Ausfuhrnachweise enthaltenen Umsatzsteuerbeträge und der mit „Abschlag“ an die Touristen ausbezahlten Beträge – seien als Nebenleistung zu einer Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 steuerfrei zu belassen. Da die Bw. zu dieser Rechtsauffassung bereits eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht habe, deren Entscheidung noch ausstehe, werde eine Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes angeregt.

Mit Erkenntnis vom 22. März 2010, 2007/15/0310, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde der Bw. gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. November 2007, RV/0146-F/06, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Oktober 2005 als unbegründet abgewiesen.

Als Folge dieses Erkenntnisses wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2010 die Berufung gegen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-11/2009 ebenfalls abgewiesen.

Mit Eingabe vom 25. Juni 2010 stellte die Bw. fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 22. März 2010, 2007/15/0310, lediglich zu beurteilen gehabt, wer Leistungsempfänger der von der Bw. erbrachten Leistung sei und ob allenfalls die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 anzuwenden sei.

Mangels behaupteter Rechtswidrigkeit seitens der Bw. habe der Gerichtshof jedoch nicht über die Art der sonstigen Leistung und damit den Ort der sonstigen Leistung zu entscheiden gehabt. Dies sei insofern erheblich, weil auf Grund der fälschlichen Annahme, die Leistung der Bw. sei jedenfalls an die inländischen Händler erbracht worden, ein Besteuerungsort außerhalb Österreichs nicht denkbar gewesen wäre und deshalb im Verfahren auch nicht vorgebracht worden sei. Das zitierte Erkenntnis des VwGH bringe daher insofern neue Tatsachen hervor, als sich die von der Bw. vertretene Rechtsauffassung als nicht zutreffend erwiesen habe. Gemäß § 280 BAO sei auf diese Tatsache, die eine neuerliche umsatzsteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes erfordere, Bedacht zu nehmen.

In Bezug auf die neuerliche umsatzsteuerliche Beurteilung hinsichtlich der Leistungsart und dem damit zwingend verbundenen Ort der Besteuerung werde daher die Berufung vom 12. März 2010 wie folgt ergänzt: Die Bw. übernehme die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückerstattung für die im Drittland ansässigen Leistungsempfänger. Es sei daher zu prüfen, ob diese Leistung nicht als „Katalogleistung“ unter einen Tatbestand des § 3a Abs. 10 UStG 1994 (Rechtslage bis 31.12.2009; ab 1.1.2010: § 3a Abs. 14 UStG 1994) einzuordnen sei. Folgende Leistungen kämen hierbei in Frage:

- 1) Erbringung einer Steuerberatungsleistung (§ 3a Abs. 10 Z 3 UStG bzw. § 3a Abs. 14 Z 3 UStG 1994).
- 2) Eintreibung der Forderung des Touristen gegenüber den Einzelhändlern (§ 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 bzw. § 3 Abs. 14 Z 7 UStG 1994) sowie Kreditierung des Mehrwertsteuerausbzahlungsbetrages (§ 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 bzw. § 3 a Abs. 14 Z 7 UStG 1994).

I) Leistungen aus der Tätigkeit als Steuerberater sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer

Gemäß § 3a Abs. 14 Z 3 UStG 1994 würden die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,...sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer als Leistung im Sinne des § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 als am Wohnsitz des Leistungsempfängers ausgeführt gelten, sofern dieser im Drittland ansässig sei. § 3a Abs. 14 Z 3 UStG 1994 sei die Umsetzung von Art 56 lit. c der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112.

Unstrittig sei, dass die Bw. mangels entsprechender Berufsberechtigung kein Steuerberater im Sinne des § 3 WTBG sei. Durch die Erfassung „ähnlicher Leistungen“ seien jedoch auch Tätigkeiten von Personen und Organisationen von dieser Bestimmung des § 3a Abs. 14 Z 3 UStG 1994 umfasst, denen die berufsrechtliche Qualifikation fehle (vgl.

Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakonig, UStG, § 3a Tz 191; Ruppe, UStG, § 3a Tz 85). Als ähnliche Leistungen seien Leistungen zu verstehen, die irgendeiner der genannten Leistungen ähnlich seien (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakonig, UStG, § 3a Tz 191; EuGH 16.09.1997, C-145/96 „Bernd von Hoffmann“; EuGH 06.03.1997, C-167/95 „Linthors“). Die ähnliche Leistung müsse einer berufstypischen Leistung vergleichbar sein (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakonig, UStG, § 3a Tz 191). Dementsprechend unterliege auch die Tätigkeit der gewerblichen Buchhalter dem Empfängerortsprinzip (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakonig, UStG, § 3a Tz 195).

Gemäß § 3 WTBG sei die „Beratung und Hilfeleistung auf dem Gebiet des Abgabenrechts“ eine Steuerberatungsleistung. Die Durchführung und Organisation eines Antrages auf Erstattung von Vorsteuern für ausländische Steuerpflichtige und die Aufklärung darüber, welche Nachweise zur Erlangung der Steuerfreiheit für den Touristenexport beizubringen seien, zähle unstrittig zum berufstypischen Tätigkeitsgebiet eines Steuerberaters (vgl. dUStR 2008 mit Verweis auf Artikel 8 der Verordnung (EG) 1777/2005, ABI EU Nr. L 288 S. 1).

Inhalt der „geschäftsmäßigen Hilfeleistung“ sei, den Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, ihn zu vertreten und ihm bei der Bearbeitung seiner Steuerangelegenheiten, der Erfüllung seiner Pflichten sowie der Wahrnehmung seiner Rechte Hilfe zu leisten (Mösbauer, Grenzüberschreitende Beratungsleistungen von Steuerberatern im Umsatzsteuerrecht, UR 4/98, S. 134).

Auch der Unabhängige Finanzsenat habe in der Berufungsentscheidung vom 20. November 2007, RV/0146-F/06, die Ansicht vertreten, dass die Bw. die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückerstattung übernehme. Demzufolge sei es auch unbeachtlich, ob ein Steuerberater einen Vorsteuererstattungsanspruch direkt gegenüber den Finanzbehörden durchsetze, wie dies bei Rückerstattungsansprüchen gemäß der 8. sowie der 13. EU-Richtlinie geschehe, oder ob er durch die Organisation des entsprechenden Buch- und Belegnachweises die organisatorischen Grundlagen schaffe, damit sein Mandant Lieferungen im Rahmen des Touristenexportes steuerfrei beziehen könne. Wirtschaftlich gesehen lägen in beiden Fällen derselbe Sachverhalt und dasselbe Interesse des Leistungsempfängers vor, nämlich die Entlastung des Warenbezuges von österreichischer Umsatzsteuer im Fall einer Lieferung in das Drittland. Das unterschiedliche Procedere der Abwicklung ergebe sich ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen, die im Fall des Touristenexportes die Entlastung von der Mehrwertsteuer durch die Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bewirke.

Auch die Gestaltung des Honorars könne ein Indiz für die Subsumierung einer Leistung darstellen (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2005 im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen). Vorliegend bemesse sich der Honoraranspruch der Bw. ausschließlich nach der Höhe der an

den Touristen tatsächlich ausbezahlten Mehrwertsteuerrückerstattung. Auch dies stelle ein Indiz dar, dass die vorliegende Leistung aus Sichtweise des Touristen eine Steuerberatungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 darstelle.

Da die Bw. die Rückerstattung österreichischer Umsatzsteuer für ihre Kunden – die im Drittland ansässigen Touristen – organisiere, sei diese Dienstleistung unzweifelhaft als eine der Steuerberatungsleistung ähnliche Leistung zu qualifizieren. Hierbei gehe die Tätigkeit der Bw. auch über eine alleinige Auszahlungsfunktion der Mehrwertsteuerbeträge hinaus. Denn die Bw. stelle eine allumfassende Organisation zur Verfügung, die die korrekte Erbringung des Buch- und Belegnachweises sicherstelle, welche dem Touristen den steuerfreien Bezug der Waren erst ermögliche, sodass die Auszahlung Mehrwertsteuer nur das letzte Glied der Leistungskette darstelle.

Die berufsrechtliche Qualifikation sei unbeachtlich, entscheidend sei, dass die von der Bw. erbrachte Leistung der Leistung eines Steuerberaters ähnlich, ja dafür geradezu typisch sei. Es genüge, wenn die ähnliche Leistung dem gleichen Zweck diene (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG, § 3a Abs. 9 Rz 191).

Da Leistungsempfänger die im Drittland ansässigen Touristen seien, komme in Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung des Leistungsortes dieser Dienstleistung nach Rechtsmeinung der Bw. ausschließlich die Qualifikation als Katalogleistung im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 3 UStG 1994 (§ 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 idF vor dem BudBG 2009) in Betracht. Damit läge der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Empfänger der Leistung (Nichtunternehmer) seinen Wohnsitz habe und somit im Drittland, womit keine Steuerbarkeit in Österreich gegeben sei.

II) Eintreibung der Forderung des Touristen gegenüber den Einzelhändlern (§ 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 14 Z 7 UStG) sowie Kreditierung des Mehrwertsteuerauszahlungsbetrages (§ 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 14 Z 7 UStG).

Sollte hingegen keine der Steuerberatung ähnliche Dienstleistung vorliegen, könne der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit der Bw. gegenüber den Touristen nur darin liegen, dass diese ihre Mehrwertsteuerrückerstattung früher erhalten würden, als wenn sie den Anspruch auf Rückzahlung der Mehrwertsteuer direkt gegenüber den Einzelhändlern geltend machen würden, ohne sich der Dienstleistung der Bw. zu bedienen. Zudem übernehme die Bw. - auf Grund der zwischen ihr und den Touristen bestehenden Leistungsbeziehungen - für die Touristen die Einziehung der Forderung gegenüber den Händlern.

Hierbei sei auf Grund der bei den Händlern aufliegenden Bedingungen davon auszugehen, dass sich dieser gegenüber dem Touristen verpflichte - bei Vorliegen der Voraussetzungen für

eine steuerfreie Ausfuhrlieferung - die dem Touristen zunächst in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu korrigieren. Dementsprechend bestehe zum Zeitpunkt des Nachweises der zollrechtlichen Ausfuhr durch den Touristen eine Forderung gegenüber dem Händler. Diese Forderung könnte der Tourist entweder selbst geltend machen oder durch die Einschaltung der Bw..

Die Einziehung von Forderungen sei gemäß § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 8c leg. cit. ebenfalls am Empfängerort zu besteuern, sofern sie an einen Drittlandsansässigen erbracht werde. Hierbei sei unbeachtlich, dass die Einziehung der Forderung nicht von der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8c UStG 1994 erfasst sei (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakonig, UStG, § 3a Tz 212). Unter dem Begriff „Einziehung einer Forderung“ sei nicht nur das Factoring zu bezeichnen. Der Begriff „Einziehung einer Forderung“ gehe über das Factoring hinaus. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass in der englischen und schwedischen Sprachfassung von Art 13 B Teil B lit. d Z 3 der 6. EU-Mehrwertsteuerrichtlinie der Begriff „Factoring“ zusätzlich zum Begriff „Einziehung von Forderungen“ genannt sei. Es seien somit vom Begriff „Einziehung von Forderungen“ alle denkbaren Erscheinungsformen dieser Geschäftstätigkeit erfasst (vgl. EUGH 26.06.2003, Rs C-305/01). Auch die Tätigkeit des Inkassos fremder Forderungen falle somit unter diesen Begriff. Dementsprechend sei diese Bestimmung unabhängig davon anzuwenden, ob die Bw. die Forderungen gegenüber dem Händler im eigenen Namen als Folge eines Forderungsankaufes durch die Bw. oder im fremden Namen geltend mache.

Der einzige Unterschied bestehe darin, dass bei Eintreiben der Forderung im fremden Namen ein Teil des von der Bw. vereinnahmten Entgeltes auf eine Zinskomponente entfallen könnte. Auch diese Leistungen würden gemäß § 3a Abs. 10 Z 7 UStG als sogenannte Finanzumsätze dem Empfängerortprinzip unterliegen, sofern sie an Drittlandsansässige erbracht würden.

Unabhängig davon, ob entweder eine Kreditierung des Auszahlungsbetrages durch die Bw. unterstellt werde oder der Vorgang wirtschaftlich so angesehen werde, dass die Bw. die Forderung des im Drittland ansässigen Touristen gegenüber dem inländischen Händler eintreibe und für diese Dienstleistung eine Vergütung in Höhe der Differenz zwischen dem nominalen Mehrwertsteuerbetrag und dem an den Touristen ausgezahlten Betrag einhebe, sei bei Drittlandskunden das Empfängerortsprinzip anzuwenden.

### III) Vorliegen eines Leistungsbündels

Selbst bei Vorliegen eines Leistungsbündels, dessen Komponenten unter mehrere Arten von Katalogleistungen fallen würden, läge eine Katalogleistung vor, sodass sich kein Besteuerungsort im Inland ergäbe (Rau/Duerrwächter, UStG-Kommentar, § 3a Rz 287),

sofern die Leistungen an im Drittland ansässige Personen erbracht würden. Denn der Ort eines Leistungsbündels bestimme sich nur dann anhand des Unternehmerortsprinzips, wenn das Leistungsbündel aus verschiedenen Dienstleistungskomponenten bestünde, welche hinsichtlich des Leistungsortes – für sich gesehen – divergierenden Regelungen unterlägen und kein Dienstleistungselement dominiere, welches als Hauptleistung der Gesamtleistung das Gepräge gäbe (Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a Rz 392 mit Verweis auf EuGH 25.01.2001, C-429/97). Bei Vorliegen einer Hauptleistung würde sich der Leistungsort anhand der Ortsbestimmungen für die Hauptleistung richten.

Unabhängig davon, unter welche der denkmöglichen Leistungsarten die Leistung der Bw. zu subsumieren sei, könne sich kein Besteuerungsort in Österreich ergeben, sofern die Leistung an Drittlandsansässige erbracht werde. Letzteres sei jedoch unbestritten. Eine anderweitige Auslegung würde zudem gegen Art 56 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112 in der Fassung vom 11.12.2009 verstoßen.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2012 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

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

Vorweg ist anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. März 2010, 2007/15/0310, die Rechtsmeinung vertreten hat, die Bw. habe gegenüber ihren ausländischen Kunden Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 erbracht. Indem das Höchstgericht von der Steuerbarkeit der Umsätze ausgegangen ist, hat es somit auch darüber abgesprochen, dass die betreffenden Leistungen territorial dem Inland zuzuordnen sind.

Nunmehr vertritt die Bw. die Rechtsansicht, dass die betreffenden Leistungen territorial dem Empfängerort und somit dem Drittland zuzuordnen sind, mit der Konsequenz der Nichtsteuerbarkeit der Umsätze im Inland. Die Bw. stützt sich dabei auf § 3a Abs. 10 UStG 1994 idF bis 31.12.2009 bzw. § 3a Abs. 14 UStG 1994 ab 1.1.2010.

Die berufungsgegenständlichen sonstigen Leistungen wurden vor dem 31.12.2009 ausgeführt, sodass § 3a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 24/2007 zur Anwendung kommt.

Gemäß § 3a Abs. 1 erster Satz UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen.

Gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung – sofern es sich um keine Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 handelt – an dem Ort ausgeführt, von



dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Katalogleistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 werden - sofern der Empfänger kein Unternehmer ist und er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet hat - gemäß § 3a Abs. 9 lit. b UStG 1994 am Wohnsitz oder Sitz des Empfängers im Drittlandsgebiet ausgeführt.

Zu den Katalogleistungen zählen gemäß § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 sonstige Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer.

Zu den Katalogleistungen gemäß § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 zählen auch die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c bezeichneten Art. Dazu gehören gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a und lit. c UStG 1994 die Gewährung und die Vermittlung von Krediten, die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber sowie die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen.

Laut Artikel 9 Abs. 2 lit. e dritter und fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern (im Folgenden kurz: 6. MwStRL) bzw. Art. 56 lit. c und lit. e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (idF der Änderungsrichtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20. Dezember 2007, die bis 31.12.2009 in Geltung stand; im Folgenden kurz: MwStSystRL) gilt als Ort der Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstiger ähnlicher Dienstleistungen sowie der Datenverarbeitung und der Überlassung von Informationen, und der Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich der Rückversicherungsumsätze, ausgenommen der Vermietung von Schließfächern, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, jener Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

## I) Leistungen aus der Tätigkeit als Steuerberater sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer

§ 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 erfasst nicht nur Leistungen bestimmter, in dieser Norm expressis verbis aufgezählter freier Berufsgruppen, sondern auch ähnliche Leistungen anderer Unternehmer. Darunter sind sonstige Leistungen zu verstehen, die dem gleichen Zweck dienen wie irgendeine der in dieser Vorschrift genannten Tätigkeiten, wobei die berufsrechtliche Qualifikation des leistenden Unternehmers unbeachtlich ist (siehe dazu das Urteil des EuGH vom 6. März 1997, C-167/95, wonach ein Tierarzt zwar auch beratend tätig ist, die „Beratung“ aber nicht als die für die Funktion des Tierarztes kennzeichnende Aufgabe anzusehen ist; vielmehr besteht die Hauptfunktion des Tierarztes in der wissenschaftlichen Beurteilung der Gesundheit von Tieren, der medizinischen Prävention sowie bei kranken Tieren in der Diagnose und der Heilbehandlung). Nicht dem gleichen Zweck dienen nach der Judikatur beispielsweise von einem Anwalt geführte Vergleichshandlungen und die Beilegung eines Streites durch einen Schiedsrichter, weil sich der Anwalt gewöhnlich von Zweckmäßigkeitserwägungen und Interessensabwägungen leiten lässt und beim Schiedsrichter Erwägungen der Gerechtigkeit und der Billigkeit im Vordergrund stehen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 3a Rz 191).

Zudem kommt das Empfängerortsprinzip auch insoweit nicht zur Anwendung, als ein Angehöriger der in § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 genannten Berufe eine für ihn berufsuntypische Leistung erbringt. Darunter sind solche Tätigkeiten zu verstehen, die einem bestimmten freien Beruf nicht vorbehalten sind oder ihn nicht in besonderer Weise charakterisieren. Als berufsuntypisch wird beispielsweise die Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders im Rahmen der Vermögensverwaltung angesehen und Tätigkeiten eines Rechtsanwalts als Treuhänder, Testamentsvollstrecker, Masseverwalter oder Liquidator (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 3a Rz 188).

Unter § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 ist überdies eine sonstige Leistung nur subsumierbar, wenn es sich nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts um eine Hauptleistung und nicht um eine unselbständige Nebenleistung handelt (Bürgler/Pleiningner/Six in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.01, § 3a Rz 580).

Nach Rechtsauffassung der Bw. ist die von ihr ausgeübte Tätigkeit der Abwicklung der Mehrwertsteuerrückerstattung eine als sonstige Leistung zu erachtende Hauptleistung, die für einen Steuerberater berufstypisch ist. Die Bw. beruft sich dabei auf § 3 Abs. 1 Z 1 WTBG, wonach den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Steuerberater Berechtigten „die Beratung und Hilfeleistung auf dem Gebiet des Abgabenrechts und der Rechnungslegung“ vorbehalten ist.

Als zutreffend wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates erachtet, dass sämtliche in § 3 Abs. 1 WTBG aufgezählten Tätigkeiten für einen Steuerberater als berufstypisch zu erachten sind, weil sie *expressis verbis* Angehörigen dieses freien Berufes vorbehalten sind. Dazu gehören jedenfalls auch Dienstleistungen, die in der Beantragung oder Vereinnahmung von Vorsteuererstattungen bestehen und von sog. Fiskalvertretern ausgeübt werden. Denn diese fallen gemäß Art. 8 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur 6. MwStRL (in Geltung bis zum 30.6.2011) unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Gedankenstrich der 6. MwStRL (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 3a Rz 416). Auch die UStR 2000 beurteilen in Rz 580 ff die Tätigkeit eines Fiskalvertreters als Hilfestellung bei Steuerangelegenheiten und somit als Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 3 UStG, die am Empfängerort steuerbar ist.

Anders verhält es sich bei den in § 3 Abs. 2 WTBG aufgezählten Tätigkeiten. Denn zur Ausübung dieser Tätigkeiten, wozu nach § 3 Abs. 2 Z 8 auch die Übernahme von Treuhandaufgaben sowie die Vermögensverwaltung mit Ausnahme der Verwaltung von Gebäuden zählt, sind Steuerberater laut der zitierten Norm lediglich berechtigt. Diese Formulierung lässt somit den Schluss zu, dass es sich dabei um für einen Steuerberater nicht charakteristische Tätigkeiten handelt.

Zu prüfen ist nun, ob es sich bei der von der Bw. gegenüber ihren Kunden erbrachten sonstigen Leistung tatsächlich um eine solche iSd § 3 Abs. 1 Z 1 WTBG handelt.

Die Leistung der Bw. gegenüber ihrem im Drittland ansässigen Kunden besteht darin, dass die Bw. diesem gegen Vorlage eines dem Formular Lager-Nr. U34 entsprechenden Formblattes, auf dem von den Zollbehörden die Ausfuhr einer im Inland gekauften Ware bestätigt wurde, den Umsatzsteuerbetrag abzüglich eines Provisionsanteiles auszahlt. Der Bw. wird in der Folge der auf den Kaufpreis entfallende Umsatzsteuerbetrag vom Händler, der die Ware an den ausländischen Kunden verkauft hat, refundiert.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist die von der Bw. erbrachte Leistung weder von ihrem Umfang noch von ihrem Inhalt und Zweck her mit der Tätigkeit eines Fiskalvertreters vergleichbar. Denn ein Fiskalvertreter nimmt als Vertreter eines in einem anderen EU-Staat ansässigen Unternehmers sämtliche umsatzsteuerlichen Pflichten (Melde, Deklarations- und Steuerzahlungspflichten) gegenüber der inländischen Finanzverwaltung wahr. Im Unterschied dazu tritt die Bw. gegenüber der inländischen Finanzverwaltung nicht als Vertreter des ausländischen Kunden auf und sie nimmt auch keine umsatzsteuerlichen Pflichten für ihn wahr. Vielmehr beschränkt sich die Leistung der Bw. auf die Auszahlung des auf den Kaufpreis entfallenden Umsatzsteuerbetrages, während sämtliche Leistungen zur

Rückerstattung der Vorsteuer wie die Ausfüllung des entsprechenden Formulars und die Erlangung der Ausfuhrbestätigung vom Kunden in Eigenregie wahrgenommen werden. An dieser Sichtweise kann auch der Umstand, dass sich der Honoraranspruch der Bw. ausschließlich nach der Höhe der an den Touristen tatsächlich ausbezahlten Mehrwertsteuerrückerstattungsbetrages bemisst, nichts ändern. Nach Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich somit bei der streitgegenständlichen Leistung um keine Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994.

II) Eintreibung der Forderung des Touristen gegenüber den Einzelhändlern sowie Kreditierung des Mehrwertsteuerauszahlungsbetrages

Nach herrschender Lehre (Bürgler/Pleininger/Six in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.01, § 3a Rz 275; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 3a Rz 206 und Rz 416; siehe dazu auch die UStR 2000 in Rz 588) sind vom Leistungskatalog des § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 idF bis 31.12.2009 bzw. § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994 ab 1.1.2010 nicht nur die steuerbefreiten Finanzumsätze erfasst, sondern auch jene Dienstleistungen, die in § 6 Abs. 1 Z 8 lit a bis h leg. cit. zwar genannt sind, aber von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. Dazu gehört unter anderem die steuerpflichtige Einziehung von Forderungen. Begründet wird diese Rechtsauffassung damit, dass die österreichische Gesetzesfassung vor dem Hintergrund der Richtlinien-Regelung als zu eng erscheint. Denn Art. 9 Abs. 2 lit. e fünfter Gedankenstrich der 6. MwStRL bzw. Art. 56 lit. e MwStSystRL nennen allgemein Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze einschließlich der Rückversicherungsumsätze, ausgenommen lediglich die Vermietung von Schließfächern. Daraus ist abzuleiten, dass sämtliche Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, die gegenüber drittstaatsansässigen Nichtunternehmern erbracht werden, in Österreich nicht steuerbar sind (Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3a Tz 171; Reinbacher in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a Rz 242).

Der Unabhängige Finanzsenat teilt zudem die Rechtsauffassung der Bw., wonach der Begriff „Einziehung von Forderungen“ dahingehend auszulegen ist, dass alle denkbaren Erscheinungsformen dieser Geschäftstätigkeit davon erfasst sind, also auch die gegenständlich von der Bw. betriebene Tätigkeit des Inkassos fremder Forderungen (siehe dazu EuGH 26.06.2003, C-305/01 sowie Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 3a Rz 416, die ausdrücklich das Inkasso von Forderungen als Katalogleistung iSd § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 idF bis 31.12.2009 bzw. § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994 ab 1.1.2010 ansehen).

Somit kommt nicht die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 und damit das Unternehmerortprinzip zur Anwendung, sondern die Spezialbestimmung des § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994, mit der Konsequenz der Nichtsteuerbarkeit der Umsätze im Inland.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Juni 2012