

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache XY-GmbH, gegen die Bescheide des FA Linz vom 31.11.2007 betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden (wie folgt) abgeändert.

Umsatzsteuer 2000:

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 115.686.350,15 S

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen:

115.686.350,15 S

Dieser zu versteuern mit 20% = 23.137.270,03 S

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird somit festgesetzt mit 1.531.879,32 €.

Umsatzsteuer 2001:

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 125.530.157,07 S

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen:

124.456.721,69 S

Dieser zu versteuern mit 20% = 24.891.344,34 S

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird somit festgesetzt mit 1.655.195,53 €.

Umsatzsteuer 2002:

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 9.637.996,00 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 8.602.834,36 €

Dieser zu versteuern mit 20% = 1.720.566,87 €

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird somit festgesetzt mit 1.564.910,51 €.

Umsatzsteuer 2003:

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 9.806.214,79 €

Eigenverbrauch: 1.470,50 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 6.977.791,15 €
Dieser zu versteuern mit 20% = 1.395.558,23 €
Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.
Die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird somit festgesetzt mit 1.251.808,47 €.

Umsatzsteuer 2004:

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 17.212.551,17 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen:
14.733.894,63 €
Dieser zu versteuern mit 20% = 2.946.778,93 €
Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.
Die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird somit festgesetzt mit 2.745.043,71 €.

Umsatzsteuer 2005:

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 23.139.804,90 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen:
20.965.424,01 €
Dieser zu versteuern mit 20% = 4.193.084,80 €
Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.
Die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird somit festgesetzt mit 3.978.208,53 €.
Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin hat im Ausland Kraftfahrzeuge mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemietet. Das Finanzamt hat die diesbezüglichen Kosten der Umsatzsteuer unterworfen. Laut Berufungswerberin sei dies gemeinschaftsrechtlich unzulässig. Über Vorhalt teilte der steuerliche Vertreter mit, dass die Privatnutzung besagter Fahrzeuge durch die Dienstnehmer der Berufungswerberin 12% betrage.
2. Nach den Feststellungen anlässlich einer Betriebsprüfung hat die Berufungswerberin am Konto „Sonstige Erträge 0%“ Erträge aus der Erstellung von Drittschuldnererklärungen erfasst. Auf den Kostenanforderungen ist „excl. USt“ angemerkt.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei in § 301 bzw. § 302 der Exekutionsordnung klargestellt, dass in den Kostenersätzen die Umsatzsteuer bereits enthalten ist. Daraus ergebe sich, dass der Drittschuldner (die Berufungswerberin) die Umsatzsteuer aus den Kostenersätzen abzuführen habe. Die Drittschuldnererklärung werde im Interesse des betreibenden Gläubigers erstellt, der grundsätzlich auch die Kosten hierfür zu tragen

habe. Zwischen dem Drittschuldner und dem betreibenden Gläubiger finde somit ein Leistungsaustausch statt, weshalb die Kostenersätze mit 20% zu versteuern seien.

Das Finanzamt erließ entsprechende Bescheide.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf Zahlung des Lohns bzw. der Gehalts habe. Unter bestimmten Voraussetzungen dürfe ein Gläubiger des Arbeitnehmers auf diese Forderung zugreifen. Der Arbeitgeber werde dadurch zum Drittschuldner und sei zur Zahlung des pfändbaren Teils des Lohns bzw. des Gehalts an den Gläubiger des Arbeitnehmers verpflichtet. Außerdem müsse der Arbeitgeber eine sogenannte Drittschuldnererklärung ausfüllen und ein Exemplar an das Gericht und ein Exemplar an den Gläubiger schicken. In den gegenständlichen Fällen handle es sich nicht um vertragliche, sondern um gerichtliche Pfändungen, sodass die Bestimmungen der §§ 301 und 302 der Exekutionsordnung anzuwenden seien.

Der Gläubiger habe die Kosten nur vorübergehend zu tragen. Ein vorübergehender Leistungsaustausch sei aber im Umsatzsteuergesetz nicht vorgesehen. Überdies werde die Drittschuldnererklärung nicht in Erwartung einer Gegenleistung ausgefüllt, sondern lediglich gegen Ersatz der Kosten, sodass es an der Entgeltlichkeit fehle. Dafür spreche auch, dass der Kostenersatz nicht einmal die Selbstkosten decke und daher lediglich ein Ersatz effektiver Kosten sei. Auch werde eine Leistung nicht deswegen erbracht, um eine Gegenleistung zu erhalten und die Gegenleistung werde nicht aufgewendet, um eine Leistung zu erhalten. Eine innere Verknüpfung fehle daher, weshalb kein Leistungsaustausch vorliege (siehe Ruppe, UStG³, § 1 Tz 63).

Ein Leistungsaustausch komme weiters nur zustande, wenn es einen Leistungsempfänger gibt. An einem solchen fehle es beispielsweise, wenn ein bestimmtes, mit Kosten verbundenes Verhalten lediglich im allgemeinen öffentlichen Interesse liegt. Dass Exekutionen auch unter Einbindung von Drittschuldner geordnet durchgeführt werden können, liege unzweifelhaft im öffentlichen Interesse. Daraus folge, dass Entschädigungen, die in solchen Fällen bezahlt werden, nicht den Charakter von Leistungsentgelten haben (vgl. Ruppe, UStG³, § 1 Tz 162).

Durch das Ausfüllen von Drittschuldnererklärungen werde die Berufungswerberin kostenmäßig geschädigt. Verursacher bzw. Schädiger seien faktisch deren Dienstnehmer als Schuldner gegenüber deren Gläubigern. Gemäß Exekutionsordnung haben aber die Schuldner die Kosten der Drittschuldnererklärung endgültig zu tragen. Der Geldersatz durch den Schädiger löse keinen Leistungsaustausch aus. Die Schadenersatzleistung sei kein umsatzsteuerliches Entgelt, weil sie nicht für eine Leistung des Geschädigten aufgewendet werde, sondern zum Ausgleich des Schadens. Dies gelte auch dann, wenn der Geschädigte beispielsweise aus Gründen der Dringlichkeit (um nicht die Drittschuldnerhaftung schlagend werden zu lassen) den Schaden zunächst behebt (= die Drittschuldnererklärung erstellt) und danach den Ersatz der Aufwendungen vom Schädiger erhält.

Beim Prozesskostenersatz gem. § 41 ZPO habe die in einem Rechtsstreit unterliegende Partei ihrem Gegner alle durch die Prozessführung verursachten und zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Kosten zu ersetzen. Darunter fallen ua. Exekutions- und Mahngebühren. Dieser Kostenersatz stelle echten Schadenersatz dar. Das Gleiche gelte auch für die Kostenerstattung eines gerichtlichen Mahnverfahrens. Dem Kostenersatz des gerichtlichen Mahnverfahrens seien die Kostenersätze der §§ 301 und 302 der Exekutionsordnung gleichzustellen, sodass echter Schadenersatz vorliege.

Die Argumentation, dass der Kostenersatz für Drittschuldnererklärungen eine nicht steuerbare Leistung ist, ergänzte die Berufungswerberin wie folgt:

Der gesetzlich festgelegte Kostenersatz für Drittschuldnererklärungen deckt die tatsächlichen Kosten nicht. Eine nach den Grundzügen der Prozesskostenrechnung erstellte Kalkulation (vom Posteingang der Drittschuldnererklärung, Weiterleitung durch Geschäftsführung, Personalabteilung und Personalverrechnung, Erfassung in den Personalakt, Ausfüllen der Drittschuldnererklärung sowie Evidenzhaltung bis zum Postausgang) beträgt rund Euro 100,00. Der Kostenersatz beträgt Euro 25,00 (wir gehen hier von einem nicht steuerbaren Umsatz aus und betrachten in weiterer Folge den Kostenersatz als brutto = netto).

Dies bedeutet, dass tatsächlich nur 25% der tatsächlichen Kosten, welche durch die Drittschuldnererklärung verursacht werden, aufgrund der gesetzlichen Bestimmung der §§ 301 und 302 Exekutionsordnung gedeckt werden.

Dieser Sachverhalt verdeutlicht, dass es aus betriebswirtschaftlicher (unternehmerischer) Sicht völlig unsinnig wäre, eine Drittschuldnererklärung überhaupt auszufüllen. Kein „vernünftig“ handelnder Unternehmer würde die Drittschuldnererklärung ausfüllen, wenn nicht das „Damoklesschwert“ der Haftung als Drittschuldner über ihn kreisen würde.

Zur Verdeutlichung nachstehendes Beispiel: Eine Mitarbeiterin hat sich durch ungezügelter Einkauf bei diversen Versandhäusern hoch verschuldet und kann die Schuld gegenüber den Gläubigern nicht begleichen. Eine entsprechende Exekution durch einen Gläubiger in Höhe des aushaftenden Betrages von Euro 10.000,00 wird vorgenommen. Beim Dienstgeber (= Drittschuldner) geht nunmehr die Drittschuldnererklärung ein. Würde der Drittschuldner die Drittschuldnererklärung nicht ausfüllen, riskiert er die Haftung von Euro 10.000,00. Dafür erhält er einen Kostenersatz von Euro 25,00. Die einzige faktische Motivation für den Dienstgeber die Drittschuldnererklärung auszufüllen ist daher die Vermeidung eines Vermögensschadens von Euro 10.000,00 und nicht der Kostenersatz von Euro 25,00.

Ein Leistungsaustausch würde dann vorliegen, wenn für die Leistung lediglich eine Gegenleistung in Höhe der Selbstkosten angestrebt wird. Werden Leistungen ohne Absicht der Erlangung einer Gegenleistung erbracht und wird lediglich der Ersatz effektiver Kosten vereinbart, so fehlt es an einer entgeltlichen Leistung. Die Leistung wird nicht erbracht um Einnahmen zu erzielen; ihre Erbringung hat lediglich zur Folge, dass

Auslagen ersetzt werden. Der Auslagenersatz ist in diesen Fällen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen (vgl. VwGH 20.11.1980, 1542/78 ÖStZB. 1981, 197 = Slg 5532 F). Entscheidend ist die Motivation des Leistenden (=Beweisfrage). Wie oben dargelegt wurde, ist die Motivation nicht in einem Leistungsaustausch gelegen.

§ 1 Umsatzsteuergesetz führt aus, dass ein Umsatz auch dann vorliegt, wenn er auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt. Dies trifft im gegenständlichen Fall aber nicht zu, weil keine Anordnung oder gesetzliche Vorschrift zur Ausführung vorliegt.

Ergänzend ist hierzu noch darauf hinzuweisen, dass wenn ein Umsatz zB. auf Grund einer Enteignung nach § 20 BStG erfolgt, einerseits die Bewertung der Höhe des Entgelts von beeideten unparteiischen Sachverständigen unter Beachtung der in den §§ 4 bis 8 des Eisenbahn-Enteignungsentschädigungsgesetzes aufgestellten Grundsätzen zu ermitteln ist und andererseits es die Möglichkeit einer gerichtlichen Festsetzung der Entschädigung gibt, falls die erste Bewertung nicht die Zustimmung der enteigneten Person findet.

Der Drittschuldner hat in der Bestimmung der Exekutionsordnung nicht die Möglichkeit auf einer Überprüfung einer angemessenen Kostenentschädigung. Eine Wertüberprüfung des Kostenersatzes für Drittschuldnererklärung ist der Exekutionsordnung nicht systemimmanent, sodass die Möglichkeit ein „angemessenes“ fremdübliches Entgelt zu erlangen, nicht vorhanden ist. Damit ist aber die Grundvoraussetzung des Umsatzsteuergesetzes von Leistung und Gegenleistung nicht gewährleistet und es liegt kein synallagmatischer Vertrag vor (vgl. zB. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, S. 96).

Die Definition im § 302 Exekutionsordnung spricht auch nur von Kostenersatz.

Wie bereits ausgeführt, handelt es sich laut Exekutionsordnung nur um einen vorübergehenden Kostenersatz; die Kosten muss nämlich der tatsächliche Schuldner schlussendlich tragen. Einen vorläufigen Leistungsaustausch gibt es nicht und damit ist auch die Grundvoraussetzung für einen steuerbaren Umsatz nicht erfüllt.

Prozesskostenersatz gemäß § 41 ZPO (zB. Exekutionskosten und gerichtliche Mahngebühren) wird als echter Schadenersatz umsatzsteuerlich behandelt; eine differenzierte Behandlung des Kostenersatzes für Drittschuldnererklärungen zum Kostenersatz aus dem gerichtlichen Mahnverfahren ist unsachgemäß. Aus unserer Sicht ist der Kostenersatz des gerichtlichen Mahnverfahrens dem Kostenersatz nach § 301f Exekutionsordnung gleichzustellen und somit als echter Schadenersatz zu behandeln. Gleichgelagerte Sachverhalte differenziert der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen, widerspricht dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Schlussendlich ist auch auf das öffentliche Interesse für den geordneten Ablauf einer Exekution hinzuweisen. Wenn echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss nach Ansicht der Finanzverwaltung sowie der Fachliteratur dann vorliegt, wenn die Zahlung an einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlichen Handeln anzuregen, dann wären diese Überlegungen unter

Beachtung obiger Ausführungen auch für den Kostenersatz für Drittschuldnererklärungen heranzuziehen.

In der Berufungsentscheidung vom 12. Oktober 2011, RV/0557-L/08, ging der UFS davon aus, dass die mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemieteten Fahrzeuge (nur) zu 12% privat verwendet wurden und änderte die Bemessungsgrundlagen entsprechend ab. Die für das Ausfüllen der Drittschuldnererklärungen erhaltenen Beträge beurteilte der UFS als Leistungsentgelte, rechnete diese aber auf Nettobeträge herunter.

Gegen diese Berufungsentscheidung wurde mit der Begründung, die letztangeführten Beträge seien keine Leistungsentgelte, (damals) Beschwerde an den VwGH erhoben. Dieser hob mit Erkenntnis vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0181, die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihrer Inhaltes auf und führte zur Begründung aus: Drittschuldnererklärungen seien ebenso wie Zeugenaussagen Wissensserklärungen und nicht Ausdruck einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Die dafür erhaltenen Beträge seien also nur (pauschaler) Kostenersatz dafür, dass dem vom behördlichen Eingriff Betroffenen (konkret die Beschwerdeführerin) Aufwendungen entstanden sind.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zu 1.

Es ist glaubhaft, dass die mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemieteten Fahrzeuge zu 12% privat verwendet wurden.

Wie vom Richter in SWK 19/2011, S 737, dargelegt stellt die bis 2003 erfolgte Privatnutzung solcher Fahrzeuge einen Eigenverbrauch und die ab 2004 erfolgte Privatnutzung eine fiktive Dienstleistung dar. Die Bescheide waren daher entsprechend abzuändern.

Zu 2.

Wie bereits oben ausgeführt hat der VwGH im Erkenntnis vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0181, die Ansicht vertreten, dass Drittschuldnererklärungen ebenso wie Zeugenaussagen Wissensserklärungen und nicht Ausdruck einer wirtschaftlichen Tätigkeit seien.

Die dafür erhaltenen Beträge sind daher keine Leistungsentgelte. Die Bescheide waren daher entsprechend abzuändern.

Die Revision war nicht zuzulassen, weil die gegenständliche Rechtsfrage bereits durch den VwGH entschieden wurde.

