



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Anschrift, vom 24. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr, vertreten durch HR Dr. Reiter, vom 6. Februar 2003 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung / -vorauszahlungen für den Zeitraum 1. April 2002 bis 31. Oktober 2002 nach der am 26. Jänner 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach unbestrittener Darstellung in der Berufung stellte der Berufungswerber im gegenständlichen Zeitraum seinen Abnehmern Getränkeautomaten bei, übernahm die Wartung dieser Automaten und belieferte die jeweiligen Kunden (nicht die letztlichen Konsumenten, sondern die Einrichtungen, welche die Automaten aufgestellt haben) mit Pulver für Kaffee, Tee, Kakao, Aufheller, Zucker, Bechern und Milch. Die Bezahlung der durch die Kunden bezogenen Grundmaterialien erfolgt nach deren Verbrauch und wird durch Zähler für 4 Warengruppen ermittelt. Laut Auskunft des Bw gegenüber der Prüferin betrifft die erste Warengruppe Kaffee, die zweite Cappuccino, die dritte Kakao und die vierte Gruppe Tee. Auf den Preis, den der Abnehmer den Letztverbrauchern verrechnet, hat der Bw keinen Einfluss. Zwischen ihm und seinen Abnehmern ist lediglich der Preis pro fertige Portion vereinbart. Die Automaten werden teilweise vom Bw und teilweise von den Abnehmern befüllt.

Anlässlich einer UVA Prüfung für den Zeitraum 4-10/2002 wurde festgestellt, dass auf die Entgelte für die Abgabe von Kaffee- und Teegetränken statt des Ust-Satzes von 20 % teilweise der 10 %ige Steuersatz angewendet wurde. Von der BP wurden sämtlich Umsätze als mit 20 % zu versteuernde Umsätze behandelt, da nach Ansicht des Finanzamtes in der Zurverfügungstellung der Automaten in Verbindung mit der Lieferung der Pulver letztlich eine Lieferung von Getränken liege. Die bloße Lieferung der Pulver würde dem Abnehmer nicht die gewünschten Getränke bringen.

Dagegen richtete sich die Berufung und der nach Ergehen einer BVE eingebrachte Vorlageantrag. Im Wesentlichen führt der Berufungswerber aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtung sehr wohl Lieferungen von begünstigten Getränkepulvern vorliegen, die von der Beistellung der Automaten und den Wartungsverpflichtungen isoliert betrachtet und besteuert werden müssten. Auch wenn pro verkauftem Getränk ein Fixbetrag vereinbart gewesen sei, würde der Bw keinesfalls Getränke selbst sondern lediglich die Grundstoffe dafür liefern.

Ein durch den UFS durchgeführtes Vorhalteverfahren brachte im wesentlichen folgende Ergebnisse:

Es gibt keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Bw und seinen Abnehmern. Nach Ansicht des Bw lasse aber die geübte Praxis auf eine Willensübereinstimmung schließen, nach der eben lediglich die Grundstoffe geliefert werden, deren Verbrauch durch die Zählwerke der Automaten festgestellt werden.

Dem Ersuchen um genaue Bezeichnung der Liefergegenstände zu den einzelnen Produktgruppen kam der Bw wie folgt nach.

1. Warengruppe Kaffee: Es werden Kaffeebohnen in 1 kg Säcken (kein dekoffeinierter Kaffee) geliefert.
2. Warengruppe Cappuccino: Lieferung von Kaffee, Milch und Kakao
3. Warengruppe Kakao: Kakao wird in Pulverform (bestehend aus Kakao, Milchpulver und Zucker) geliefert. Ob das Kakao-Getränk mit Wasser oder Milch angerührt wird, entziehe sich der Kenntnis des Bw.
4. Warengruppe Tee: Es werden ausschließlich Früchtetees in Pulverform geliefert.

Als mit 10% zu versteuernde Waren kämen nach Ansicht des Bw in Betracht: Aufheller Trockenmilch, Maresi, H-Milch, Zucker und Früchtetee fest.

Die Aufheller würden lediglich für den großen/kleinen Braunen, die Melange und den Cappuccino verwendet werden.

Anlässlich der letztlich vertagten mündlichen Verhandlung vom 19. Juli 2005 gab der teilnehmende steuerliche Vertreter des Bw an, dass für die Beistellung und Wartung der

Automaten keine gesonderte Verrechnung erfolgt sei. Diese erfolge ausschließlich pauschal anhand der gezählten Portionen. Der Bw habe ein Bündel von unterschiedlichen Leistungen erbracht, deren steuerliche Beurteilung sich insgesamt nach der Hauptleistung richte. Als Hauptleistung sei die Lieferung verschiedener Waren anzusehen. Je nach Zugehörigkeit zu einer Produktgruppe richte sich der Steuersatz insgesamt nach der jeweiligen Hauptleistung. Der steuerliche Vertreter gesteht allerdings zu, dass für die Wartung und Beistellung der Automaten eine Komponente zu berücksichtigen sein werde.

Am 19. Oktober 2005 gab der steuerliche Vertreter des Bw gegenüber dem UFS-Referenten telefonisch bekannt, dass er sämtliche Vollmachten des Bw zurückgelegt habe. Daraufhin wurden dem Bw die wesentlichen Aktenteile eingeschrieben mit der Bitte übermittelt, die noch offenen Fragen zu beantworten bzw. das bisherige Vorbringen zu ergänzen. Die beim Zustellpostamt nach einem vorausgegangenem Zustellversuch hinterlegte Sendung wurde vom Bw nicht behoben und an den UFS zurückgesandt.

Zur Fortsetzung der vertagten mündlichen Verhandlung erging am 16. Dezember 2005 eine Ladung an die Parteien. Diese Ladung wurde ebenfalls beim Zustellpostamt hinterlegt, dürfte aber vom Bw behoben worden sein, da diese Sendung nicht an den UFS zurückkam. Abermals wurden der Ladung die wesentlichen Aktenteile in Kopie beigelegt und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die aufgeworfenen Fragen auch Gegenstand der mündlichen Verhandlung sein werden.

Die mündliche Verhandlung fand im Beisein des Amtsvertreters am 26. Jänner 2006 statt. Der Bw war nicht erschienen. Zuletzt verkündete der Referent den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Im Arbeitsbogen der Prüferin finden sich beispielhafte Rechnungen des Bw an seine Abnehmer. In diesen wird der Abrechnungszeitraum sowie die Ermittlung des Verbrauchs bei allen Warengruppen anhand der Zählerstände festgehalten und sodann der vereinbarte Preis "pro Portion" fakturiert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist zunächst einmal, ob Getränke oder deren Bestandteile geliefert wurden.

Gemäß § 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 3 Abs 1 UStG 1994 ist unter einer Lieferung die Einräumung der Befähigung, über einen Gegenstand im eigenen Namen zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht), zu verstehen.

Bei einem steuerbaren Leistungsaustausch ist zu prüfen, zwischen welchen Leistungen der Entgeltlichkeitszusammenhang besteht, dh, wer leistet was, um welche Leistung zu bekommen. Nach der Aktenlage möchte der Abnehmer des Bw einen funktionsfähigen, nötigenfalls rasch gewarteten und jederzeit befüllten Automaten um wiederum seine Kunden, Angestellten usw mit Getränken versorgen zu können. Tatsächlich will er also fertige Getränke. Er bezahlt den Fixpreis je Getränk um seine Kunden, Angestellten usw mit diesen Getränken versorgen zu können. Der Bw stellt Automaten bei, nimmt die erforderlichen Wartungen vor und befüllt (bzw lässt befüllen) die Automaten mit Grundstoffen, um dafür den vereinbarten Fixpreis je gezähltem Getränk zu erhalten.

Gerade in wirtschaftlicher Betrachtung wird der vereinbarte Fixpreis je Getränk für das Gesamtpaket bestehend aus Beistellung, Wartung und regelmäßiger Grundstofflieferung bezahlt. Der Abnehmer wird etwa kein gesondertes Interesse an Kaffeepulver haben, wenn zum Beispiel der Automat gar nicht funktionsfähig ist. Im Umsatzsteuerrecht wird zwar das Verfügungsgeschäft besteuert, bei unklarem Leistungsaustausch kann aber auf die zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäfte zurück gegriffen werden. Schriftliche Verträge liegen nach Auskunft des Bws nicht vor. Es muss und kann somit aber – wie das der Bw in seiner Vorhaltsbeantwortung auch vorschlägt- aufgrund der tatsächlichen Abwicklung auf die zugrunde liegende Willenseinigung geschlossen werden. Der Abnehmer des Bw will Getränke, er will nicht Pulver, Aufheller usw, er will Getränke und bezahlt dafür den vereinbarten Fixpreis. Dass er evtl die Automaten mitunter selbst befüllen muss, nimmt er in Kauf, evtl hat dies auch Einfluss auf den Preis eines Getränkes. So wird –wohl vereinbarungsgemäß- auch nach "Portionen" abgerechnet.

Nach der tatsächlichen Durchführung und der Aktenlage ist überdies davon auszugehen, dass den Abnehmern an den Pulvern und anderen Grundstoffen gar keine Verfügungsmacht verschafft wurde. Diese wurden entweder vom Bw oder auch von den Abnehmern selbst in die vom Bw aufgestellten Automaten eingefüllt. Die Möglichkeit, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, wird erst am fertigen Getränk eingeräumt. Solange die Grundstoffe im Automat sind, sind sie in der Verfügungsmacht des Bw. Würde etwa ein Abnehmer aus irgend einem Grund den Automat zurückgeben, würde niemand daran zweifeln, dass die im Automat befindlichen Grundstoffe in der Verfügungsmacht des Bw stehen und nicht etwa dem Abnehmer verbleiben. Dementsprechend ist auch der Preis je Portion erst zu bezahlen, wenn das fertige Getränk vom Zählwerk erfasst wurde. Daran ändert sich auch nichts, falls der Abnehmer die Automaten selbst befüllt. Da er kein eigenständiges

Interesse an den Zutaten hat, hat er diese auch erst nach der Zählung der Portionen zu bezahlen. Er darf nicht wie ein Eigentümer darüber verfügen, er hat alleine die Möglichkeit, die Zutaten in den Automaten zu füllen oder sie wieder zur Abholung durch den Bw bereit zu halten. Liefergegenstand ist somit nach der tatsächlichen Durchführung und der Abrechnung –anders lautende schriftliche Verträge liegen nicht vor- das fertige Getränk.

Kommt man somit zu dem Ergebnis, dass Getränke geliefert wurden, bleibt noch zu untersuchen, ob die Warengruppe Kakao begünstigt zu besteuern ist. Alle anderen Liefergegenstände (Kaffees und Tees) sind ab 2001 mit 20% zu versteuern (siehe Ruppe, Umsatzsteuerkommentar, 3. Auflage, Tz 35 zu § 10 oder Kommentar zur MwSt von Scheiner/Kolacny/Caganek, Tz 30 ff zu § 10). Der begünstigte Steuersatz ist auf Kakao gemäß Zi. 30 der Anlage zu § 10 Abs 2 anzuwenden, wenn es sich um ein Milchmixgetränk handelt, nicht aber, wenn der Kakao mit Wasser (ohne Milch) oder mit Weisser bzw Aufheller (pflanzliche Produkte) hergestellt wird.

Die Aussagen des Bw in diesem Zusammenhang sind in sich widersprüchlich und wenig glaubwürdig. So erscheint es äußerst zweifelhaft, dass der Bw nicht weiß, ob der Kakao mit Wasser oder Milch angerührt wird. Hinsichtlich der Verwendung von Aufhellern, Milchpulver oder Milch macht der Bw widersprüchliche Angaben. So ist etwa nicht klar, ob Cappuccino mit Milch oder Aufhellern hergestellt wird. Zum Kakao selbst gibt es keine klare Auskunft.

Mehrmals wurde seitens des UFS versucht, diese Umstände aufzuklären. So wurde insbesondere auch der Vorhalt und die Niederschrift der vertagten mündlichen Verhandlung mit der Bitte um Stellungnahme und Ergänzung zugestellt. Diese Unterlagen wurden auch wieder der Ladung zur Fortsetzung der mündlichen Verhandlung beigelegt. Dabei wurde auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die in den Unterlagen aufgeworfenen Fragen auch Gegenstand der mündlichen Verhandlung sein werden. Der Bw hätte somit ausreichend Gelegenheit gehabt im Gespräch mit dem Referenten bzw schriftlich das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes darzutun.

Insbesondere die Aussage, dass es sich der Kenntnis des Bw entziehe, ob der Kakao mit Milch oder Wasser angerührt wird, und die mangelnde Mitwirkung des Bw lassen nur den Schluss zu, dass die Voraussetzungen für den ermäßigten Steuersatz auch bei der Warengruppe Kakao nicht vorlagen, sodass alle Getränke mit 20% zu versteuern und die Berufungen abzuweisen waren.

Linz, am 28. März 2006