



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Sportlicher Leiter, R., vertreten durch Engelbert Schrempf, Steuerberater, 8970 Schladming, Tutterstraße 192, vom 3. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 1. September 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume Februar, April, Juni, August, November und Dezember 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Der Berufungswerber (Bw.) sei neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit als X.trainer in der Schihandelsschule und Handelsakademie Schladming aufgrund eines Betreuungsauftrages des Österreichischen Skiverbandes (im Folgenden: ÖSV) als selbständiger Trainer im Rahmen des Trainings- und Wettkampfprogrammes der Nationalmannschaften des Österreichischen Skiverbandes tätig. Nach diesem Vertrag handle es sich um kein Dienstverhältnis, sondern um eine selbständige Trainertätigkeit und es seien sämtliche Steuern, Abgaben und Nebenkosten und Kosten für Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung von ihm selbst zu tragen. Für

diese Tätigkeit erhalte er ein erfolgsabhängiges Auftragshonorar, das je nach vereinbarter Ergebnisbewertung in einem Rahmen von € 50.000,00 zuzüglich maximal € 5.000,00 ergebnisabhängiger Prämienanteile und nach Terminvereinbarung zur Auszahlung gelange. Einvernehmlich werde festgestellt, dass alle Abrechnungen nach den jeweils gültigen Richtlinien des Österreichischen Skiverbandes für den Trainings- und Wettkampfbetrieb erfolgten. Im Jahr 2010 seien Honorare in Höhe von insgesamt € 35.536,00 ausbezahlt worden.

Anhand der Bankbelege sei festgestellt worden, dass vom ÖSV weitere Zahlungen – „ÖSV lt. Belege“ – geleistet worden sind. Wie aus den Belegen zu den „Zusammenstellungen der monatlichen Spesenabrechnungen“ hervorgehe, handle es sich um eine Vielzahl von Rechnungen über beispielsweise Verpflegungen, Flugkosten, Nächtigungen, diverses Material, Tankrechnungen und Mietwagen. Ein Teil der Rechnungen über Nächtigungen trage den Namen des Bw. und vereinzelt seien weitere Namen angeführt. Im Jahr 2010 sei vom ÖSV aufgrund der Spesenabrechnungen ein Betrag in Höhe von € 11.289,20 ausbezahlt worden.

Dazu werde ausgeführt:

Eine Leistung gegen Entgelt liege auch vor, wenn die vom Unternehmer bezogenen Leistungen an den Abnehmer ohne Veränderung bloß gegen Kostenersatz „weitergereicht“ werden (vgl. VwGH 15.1.1991, 89/14/0105). Im Umsatzsteuerrecht sei eine persönliche Leistungserbringung nicht Voraussetzung für die Annahme eines steuerpflichtigen Leistungsaustausches. Auch die Tatsache, dass das rechnungslegende Unternehmen selbst daraus keinen Ertrag erzielt, sondern nur angelaufene Kosten weiterverrechnet, ändere an der Steuerbarkeit dieses Vorganges nichts. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei das Entgelt, was wiederum alles sei, was der Empfänger aufwenden müsse, um eine Leistung zu erhalten. Im gegenständlichen Fall also alles, um die einheitliche Leistung „Betreuungsauftrag“ zu erhalten.

Die Leistung als Sporttrainer sei als einheitliche Leistung anzusehen. Die steuerlichen Folgen richteten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Hauptleistung (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0208).

Somit seien nicht nur die Honorare, sondern auch die Spesenersätze mit ihren jeweiligen Nettobeträgen der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen. Die Vorsteuern seien mit 1,8 % des Umsatzes bemessen worden (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. August 2011, Tz 1).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Er sei als Sportlehrer und Trainer für den ÖSV im Werkvertrag tätig. In den angefochtenen Bescheiden seien Kosten des ÖSV, die vom Bw. vorausbezahlt und vom ÖSV erstattet worden seien, als weiterverrechnete Kostenersätze und somit als steuerpflichtiges Entgelt eingestuft worden.

Auf den Einwand, dass es sich dabei um nicht zum Entgelt zählende durchlaufende Posten gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 handle, sei nicht eingegangen worden. Obwohl das Finanzamt im Zuge einer im November 2008 betreffend die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung den Durchlaufercharakter anerkannt habe, werde nunmehr bei unveränderten gesetzlichen Grundlagen und bei gleich gebliebenem Abrechnungssystem für ÖSV-Trainer ohne nähere Begründung eine geänderte Rechtsauffassung vertreten.

Die strittigen Kosten seien keine Spesenersätze, sondern durchlaufende Posten, da sie im Namen und auf Rechnung des ÖSV getätigt worden seien. Dies komme erstens nach außen hin deutlich dadurch zum Ausdruck, dass der Bw., wie auch alle anderen Trainer und Betreuer stets als „Vertreter“ des ÖSV auftreten würde. Er sei verpflichtet die vom ÖSV zur Verfügung gestellte Bekleidung zu tragen, um das einheitliche Erscheinungsbild des ÖSV zu repräsentieren. Es sei im Betreuungsvertrag nicht vorgesehen, dass über das vereinbarte Honorar hinaus Zahlungen geleistet werden.

Aufgabe des ÖSV sei es, eine Vielzahl von Sportlern zu fördern, zu betreuen; die Kosten dafür würden auch vom ÖSV getragen werden. Die Art der Abrechnung dieser Kosten, wie sie schon seit jeher praktiziert würde, erfolge aus Praktikabilitätsgründen, da es unmöglich sei, dass die Vielzahl an Kleinbeträgen, die dabei im In- und Ausland anfallen würden, vom Leistenden stets direkt mit dem ÖSV abgerechnet werden. Dies übernehme ein Vertreter, der meistens dann der Betreuer der jeweiligen Mannschaft sei. So könne es zB nicht sein, dass die Flugkosten für weitere drei Betreuer (AUA-Tickets vom 23. September 2010) als Spesenersätze des Bw. angesehen werden, nur weil sie aus Vereinfachungsgründen über seine Kreditkarte abgerechnet worden seien.

Zweitens würden die Rechnungen, wie sie auch der Behörde vorliegen, durchwegs auf „Österreichischer Skiverband, Olympiastraße 10, 6020 Innsbruck“ bzw. „Bw., Österreichischer Skiverband, Olympiastraße 10, 6020 Innsbruck“ und nicht, wie im Prüfungsbericht zum Ausdruck komme, durchwegs auf „Bw., S.“ lauten. Im Gegenteil, nach Durchsicht der vorliegenden Belege könne festgestellt werden, dass sich nicht eine Rechnung mit dieser Adressierung finde.

Somit werde beantragt den Betrag von € 11.289,20 als durchlaufenden Posten anzuerkennen.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates bezüglich der Rechtsgrundlage für die Übernahme der strittigen Spesen (zB Fahrtkosten ÖBB, Treibstoffkosten, Mautgebühren, Taxikosten, Parkgebühren, Mietwagen, Nächtigungskosten - Hotel, Konsumation-Speisen und Getränke, Flugtickets – auch für Aktive, Portokosten) durch den ÖSV hat dieser in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2013 unter Beifügung der „Abrechnungsrichtlinie ÖSV“ Nachstehendes mitgeteilt:

„Herr Bw. ist seit 2001 bis dato als Referent für X. Funktionär im ÖSV-Vorstand und somit ein Teil des Leitungsorgans iSd § 5 VerG. Mit dem Betreuungsauftrag vom 2. Juni 2010 wurde Herr Bw. zusätzlich beim ÖSV als sportlicher Leiter „X.“ beauftragt, die in diesem Vertrag vereinbarten Inhalte umzusetzen. Als Referent ist Herr Bw. ehrenamtlich und unentgeltlich für den ÖSV tätig, im Rahmen des Betreuungsvertrages wurde ein Auftragshonorar lt. Pkt. 5. vereinbart.

Vorausschickend ist daher festzuhalten, dass sämtliche Tätigkeiten des Herrn Bw. in Beziehung mit dem ÖSV sowohl sein Ehrenamt als auch seinen Betreuungsauftrag umfassen.

Für allgemeine Informationen zum ÖSV und zur Tätigkeit des Herrn Bw. wird auf die Homepage www.oesv.at verwiesen.

Im Betreuungsauftrag ÖSV mit Herrn Bw. wurde zur Übernahme von Spesen, Barauslagen, etc. keine Vereinbarung getroffen. Für alle Funktionäre und Trainer des ÖSV gilt verbindlich eine Richtlinie zu den Bar- und Reisekostenauslagen, die in aktueller Form diesem Schreiben beiliegt (siehe Beilage 1 „Abrechnungsrichtlinie ÖSV“). Diese Richtlinie war mit gleichem Inhalt im Jahr 2010 und auch zuvor gültig.

Gemäß der Abrechnungsrichtlinie ÖSV werden Funktionäre und Trainer berechtigt und bevollmächtigt, in ihrem Tätigkeitsbereich Geschäfte für in ihrem Ressort (Referat) gewöhnlichen Umfang und Inhalt im Namen und für den ÖSV abzuschließen bzw. abzuwickeln. Dies umfasst insbesondere einerseits rechtsgeschäftliche Vereinbarungen zu treffen, andererseits die Zahlung der vereinbarten Beträge zu veranlassen. Die Zahlungen von Rechnungen können entweder

- direkt von der Geschäftsstelle des ÖSV nach Freigabe durch den Referenten oder Trainer erfolgen, oder
- über die ÖSV-Kreditkarte des Referenten oder Trainers durchgeführt werden oder
- der Referent oder Trainer legt die Rechnungssumme im Auftrag und für den ÖSV aus und bekommt diese nach Vorlage der Originalbelege refundiert.

Gewöhnliche Geschäfte, die Funktionäre, Trainer und Koordinatoren im Auftrag und Namen des ÖSV in ihrem Ressort abschließen dürfen, sind:

- Ankauf von Material für den Sport
- Reisekosten jeglicher Art
- Transport und Portokosten von Materialien des ÖSV.

Dabei haben lt. der Abrechnungsrichtlinie des ÖSV die Rechnungen und mögliche andere Belege immer auf den ÖSV zu lauten. Rechnungen lautend auf die Funktionäre oder Trainer werden vom ÖSV nicht bezahlt, da diese nicht die Leistungsempfänger sind (Gewährleistungsansprüche, Haftungen) und diese von den öffentlichen Förderstellen (zB BSO, Bund, etc.) nicht akzeptiert und somit gefördert werden. Teilnehmer und Letztempfängerlisten sind verpflichtend von den Einzelteilnehmern zu unterfertigen und den

ausgelegten Belegen beizulegen. Die Teilnehmerlisten dienen nicht nur zur weiteren Abrechnung des ÖSV gegenüber der BSO (Bundessportfördermittel) sondern sie sind auch der Nachweis, dass die verausgabten Kosten ÖSV-Sportler, -Trainer, etc. betreffen.

Die hier beschriebene Vorgehensweise zur Abwicklung der gewöhnlichen Geschäfte der jeweiligen sportlichen Ressortbereiche (Referate) wird zwischen dem ÖSV und seinen Funktionären und Trainern bereits seit vielen Jahren gelebt, ein Zeitpunkt, seit wann diese Regelung gilt ist mir nicht bekannt."

Der bevollmächtigte Vertreter des Bw. hat mit der Eingabe vom 3. Dezember 2013 die Berufung auf die Anerkennung des Betrages von € 5.159,23 als durchlaufende Posten in den Voranmeldungszeiträumen Februar, April, Juni, August, November und Dezember 2010 eingeschränkt, da diesem Betrag Rechnungen zugrunde liegen, die auf den ÖSV lauten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme).

Nicht zum Entgelt gehören zufolge Abs. 3 leg. cit. die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Voraussetzung für die Annahme eines durchlaufenden Postens ist ein äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung. Durch (das im Außenverhältnis zu beurteilende) Handeln im fremden Namen wird nicht der Handelnde, sondern der, in dessen Namen gehandelt wird, verpflichtet. Der Unternehmer handelt für fremde Rechnung, wenn er (im Innenverhältnis) das Risiko des vermittelten Geschäftes nicht selbst trägt. Hierbei kommt es nicht auf den in Verträgen zum Ausdruck gebrachten Willen, Beträge als durchlaufende Posten zu behandeln, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an (vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 4, Anm. 308-310).

Ein (echter) durchlaufender Posten ist nur gegeben, wenn die Vereinnahmung und Verausgabung sowohl für fremde Rechnung als auch im fremden Namen erfolgen.

Voraussetzung ist also, dass der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend macht und eine eigene Verbindlichkeit erfüllt, sondern für einen anderen tätig wird. Er darf somit weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein (vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 4, Anm. 312).

Der Unternehmer ist, wenn er Beträge als durchlaufende Posten verausgabt, nicht selbst – auch nicht als Gesamtschuldner – zur Zahlung verpflichtet. Er hat auch keinen Anspruch auf diese Zahlung gegen den Zahlungsverpflichteten und auf eine Leistung gegenüber dem Zahlungsempfänger. Verpflichtungen und Ansprüche bestehen vielmehr zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger. Bei der Entgegennahme des durchlaufenden Postens wird nicht seine eigene, sondern eine fremde Forderung erfüllt und bei der Weiterleitung nicht seine eigene, sondern eine fremde Schuld getilgt. Schon wenn festgestellt wird, dass eine der beiden Geldbewegungen (Vereinnahmung oder Verausgabung) im eigenen Namen des Unternehmers, wenn auch auf fremde Rechnung geschehen ist (zB beim Kommissionär), kann es sich nicht um einen durchlaufenden Posten handeln, sondern nur um eine nicht abzugsfähige Auslage.

Durchlaufposten sind Fremdmittel für den Unternehmer. Sie gehören nicht zum Entgelt. Ob die Vereinnahmung oder die Verausgabung zuerst erfolgt, ist unerheblich (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 4, Anm. 314-316).

Ob der Unternehmer Beträge im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verauslagt, kann nicht nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entschieden werden. Es ist vielmehr erforderlich, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem, der Anspruch auf Zahlung hat (Zahlungsempfänger), unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen. Unmittelbare Rechtsbeziehungen setzen voraus, dass der Zahlungsverpflichtete und der Zahlungsempfänger jeweils den Namen des anderen und die Höhe des gezahlten Betrages erfahren (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 4, Anm. 318 und 319).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Berufung im eingeschränkten Umfang aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Den vom ÖSV unter Bedachtnahme auf die „Abrechnungsrichtlinie ÖSV“ an den Bw. ausbezahlten Beträgen in der Gesamthöhe von € 11.289,20 (brutto) für die in Rede stehenden Kosten (Fahrtkosten ÖBB, Treibstoffkosten, Mautgebühren, Taxikosten, Parkgebühren, Mietwagen, Nächtigungskosten - Hotel, Konsumation-Speisen und Getränke, Flugtickets – auch für Aktive, Portokosten) liegen einerseits Rechnungen mit Name und Anschrift des Leistungsempfängers ÖSV und andererseits solche ohne Nennung des Leistungsempfängers zugrunde.

Dadurch, dass in Rechnungen der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers mit „ÖSV, 6020 Innsbruck, Olympiastraße 10“ bzw. fallweise mit „ÖSV, 6020 Innsbruck“ sowie mit den

Zusätzen „X. Austria“, „X. Team“ und gelegentlich unter Beifügung des Namens des Bw. angegeben wurde, ist hinreichend dokumentiert, dass der Bw. erkennbar im fremden Namen und für fremde Rechnung gegenüber dem jeweiligen leistenden Unternehmer aufgetreten ist. Diesen formellen Erfordernissen entsprechen Rechnungen im Bruttogesamtbetrag von € 5.159,23 (vgl. Berufungsergänzung vom 28. November 2013 und Schreiben des Bw. vom 27. November 2013 samt detaillierter Aufstellung betr. die Voranmeldungszeiträume Februar, April, Juni, August, November und Dezember 2010).

In jenen Fällen hingegen, in denen vom ÖSV unter Vorlage von Rechnungen ohne ordnungsgemäße Nennung des Leistungsempfängers (beispielsweise Treibstoffrechnungen, ÖBB-Fahrscheine, Postgebühren und Getränkekonsumationen) Spesen dennoch vergütet worden sind, war für den leistenden Unternehmer offenkundig nicht erkennbar, dass der Bw. im Namen und für Rechnung des ÖSV aufgetreten ist. Diesfalls wurden die jeweiligen Leistungen an den Bw. erbracht. Die vom ÖSV dennoch vergüteten Beträge in Höhe von insgesamt € 6.129,97 (brutto) stellen unbestritten – vgl. Berufungseinschränkung vom 3. Dezember 2013 - keine durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG 1994, sondern steuerpflichtige Auslagenersätze dar.

Demnach ändern sich die Bemessungsgrundlagen in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen – in den Voranmeldungszeiträumen März, Mai, Juli, September und Oktober 2010 wurden keine Spesenersätze vereinnahmt - wie folgt:

	02/2010	04/2010	06/2010	08/2010	11/2010	12/2010
USt-pflichtige ÖSV-Honorare einschließlich Spesenersätze (brutto) lt. angefochtene Bescheide	3.958,91	8.765,86	5.355,81	2.354,18	4.022,70	3.597,74
abzüglich durchlaufende Posten - Spesenersätze lt. BE	-587,90	-2.196,73	-1.023,00	-270,02	-837,98	-243,60
USt-pflichtige ÖSV-Honorare einschließlich Spesenersätze lt. BE (brutto)	3.371,01	6.569,13	4.332,81	2.084,16	3.184,72	3.354,14
Steuerpflichtige Umsätze (20 %)	2.809,18	5.474,28	3.610,68	1.736,80	2.653,93	2.795,12

lt. BE						
--------	--	--	--	--	--	--

Entsprechend den in den angefochtenen Bescheiden zum Abzug gebrachten, unbestrittenen pauschalierten Vorsteuern in Höhe von 1,8 % der Umsätze (vgl. Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. August 2011) ergeben sich auf Grund der verminderten steuerpflichtigen Umsätze nachstehende abzugsfähige Vorsteuern:

	02/2010	04/2010	06/2010	08/2010	11/2010	12/2010
Abzugsfähige Vorsteuern lt. BE	50,57	98,54	64,99	31,26	47,77	50,31

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 10. Dezember 2013