



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Steuerer und die weiteren Mitglieder Mag. Claudia Mauthner, Bernd Feldkircher, Wirtschaftskammer, und Dr. Klaus Holbach, Arbeiterkammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bw., L., R.-Straße 26-27, vertreten durch Winkler & Partner, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, 6890 Lustenau, Alpstraße 23, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Otmar Berchtel, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Oktober 2005 nach der am 13. November 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein System zur Abwicklung der Umsatzsteuerrückerstattung an Devisenausländer für Warenausfuhren im Reiseverkehr (Ausfuhrlieferung iSd § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, „Touristenexporte“). Die Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge an die ausländischen Kunden in Drittländern erfolgt durch zwei verschiedene Modelle:

- „Standard Sale“

Die Bw. schließt mit inländischen Handelsbetrieben Verträge über die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückvergütungen an ausländische Kunden ab und sichert sich so die Gewährleistung, dass sie die Mehrwertsteuerbeträge nach Vorliegen der Ausfuhrbescheinigungen von den Händlern erhält.

Bei der Verkaufsabwicklung erhält der ausländische Kunde vom inländischen Händler ein Formular der Bw., damit die Mehrwertsteuerrückvergütung über die Bw. abgewickelt werden kann.

Beim Grenzübertritt besorgt sich der ausländische Kunde die Ausfuhrbestätigung und sendet diese im Original samt Antragsformular an die Bw..

Die Bw. bezahlt direkt oder über eine Kreditkartengesellschaft dem ausländischen Kunden die Mehrwertsteuer zurück. Vom auszahlenden Mehrwertsteuerbetrag behält sich die Bw. für die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückerstattung einen Betrag iHv ca. 7% des Verkaufspreises zurück.

Vom Händler erhält die Bw. nach Übergabe der Ausfuhrbescheinigungen den auf den Export entfallenden Mehrwertsteuerbetrag vergütet.

- „Subrogation Sale“

Der ausländische Kunde kauft bei einem österreichischen Unternehmen eine Ware.

Das österreichische Unternehmen füllt ein Formular aus, in dem als Leistungsempfänger die Bw. bestimmt wird.

Die Bw. verbucht den Kauf des ausländischen Kunden als Wareneinkauf und nimmt den Vorsteuerabzug in Anspruch.

Die Bw. verkauft die Ware an den ausländischen Abnehmer, verbucht den Umsatz nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises als Export und bezahlt dem ausländischen Kunden die Mehrwertsteuer abzüglich eines Provisionsanteiles aus.

Im Dezember 2005 fand eine Außenprüfung statt, bei der der Prüfer zum Ergebnis kam, dass bei der „Standard Sale“-Methode von der Bw. erzielter Provisionserlös gemäß § 3a UStG 1994 steuerbar und steuerpflichtig. Der Steuersatz betrage 20%. In der Begründung wurde ausgeführt, der Leistungsaustausch finde nicht – wie seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. behauptet – zwischen der Bw. und dem österreichischen Händler, sondern zwischen der Bw. und dem ausländischen Kunden statt. Da der ausländische Kunde nur den um die Provision verminderten Mehrwertsteuerbetrag rückerstattet bekomme, stamme von diesem auch das Leistungsentgelt. Der österreichische Händler verpflichte sich lediglich

vertraglich zu einer bestimmten Abwicklungsform der Mehrwertsteuerrückerstattung. Die aus dem Umsatz mit dem Drittlandskunden resultierende Mehrwertsteuer bezahle der Händler der Bw. nicht dem ausländischen Kunden. Für den österreichischen Händler liege der Vorteil darin, dass er bezüglich des Mehrwertsteuerrückerstattungsverfahrens nur noch mit einem Vertragspartner zu tun habe. Die Bw. habe auf Grund der Vorfinanzierung des Mehrwertsteuerrückerstattungsbetrages gegenüber dem Händler lediglich eine Geldforderung. Nachdem somit der Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem ausländischen Kunden stattfinde, handle es sich bei der Leistung der Bw. um eine Hauptleistung an den Kunden aus dem Drittland und nicht um eine unselbständige Nebenleistung an den Händler, welche gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 als steuerfreier Umsatz zu behandeln wäre.

Bei der „Subrogation Sale“-Methode wurde der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 für die Bw. mit der Begründung als nicht zulässig erachtet, die Bw. habe keinen Einfluss über die Art und Menge der vom ausländischen Kunden erworbenen Ware, sondern werde lediglich durch Ausfüllen eines Formulars zum fiktiven Leistungsempfänger. Ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem österreichischen Händler sei daher zu verneinen. Denn wie in den Umsatzsteuerrichtlinien in Rz 1901 ausgeführt werde, werde eine Leistung grundsätzlich an denjenigen erbracht, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsverhältnis zu Grunde liege, berechtigt oder verpflichtet sei. Werde in der Rechnung ein anderer als Leistungsempfänger bezeichnet, sei kein Vorsteuerabzug zulässig.

Die differierenden Rechtsmeinungen wurden seitens des Finanzamtes Feldkirch an den bundesweiten Fachbereich herangetragen. Da dieser die Meinung des Prüfers teilte, wurde am 12. Dezember 2005 ein den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechender Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2005 erlassen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 13. Jänner 2006 Berufung, wobei sich diese ausschließlich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer auf Provisionserlöse aus dem Standard Sale richtet. In der Begründung wurde Folgendes vorgebracht:

Bei der Bw. handle es sich um ein Unternehmen, das gegen eine Provision in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Umsatzsteuer die Rückvergütung der Mehrwertsteuer bei Touristenexporten übernehme. Dazu schließe die Bw. mit Händlern Verträge ab. Mit diesem Vertrag beauftrage der Händler die Bw. mit der Rückerstattung der Umsatzsteuer an Touristen, die bei diesem Händler einkaufen. Der Tourist kaufe die Ware direkt beim Händler und erhalte von diesem das Formular der Bw. für die Rückvergütung der Mehrwertsteuer. Das Formular entspreche dem Formular „U34“. Dieses Formular werde vom Touristen entweder direkt bei einem Schalter der Bw. an der Grenze bzw. am Flughafen abgegeben und die Mehrwertsteuer unter Einbehalt einer Provision ausbezahlt oder das entsprechende Formular

werde per Post an die Bw. geschickt und die Mehrwertsteuer abzüglich der Provision per Banküberweisung oder Gutschrift auf der Kreditkarte rückerstattet.

Nach Meinung der Bw. komme es entgegen der Ansicht des Finanzamtes eindeutig zwischen der Bw. und dem Händler zu einem Leistungsaustausch. Denn im Vertrag zwischen der Bw. und dem Händler verpflichtete sich die Bw. gegenüber dem Händler zur Übernahme der Mehrwertsteuerrückvergütung an Touristen sowie zur Aufbewahrung der Original-Ausfuhrbelege. Dies bedeute, dass diese Leistung der Übernahme der Mehrwertsteuerrückvergütung von der Bw. gegenüber dem Händler erbracht werde. Das Argument, die Provision werde direkt vom ausländischen Kunden an die Bw. bezahlt, sei nach Ansicht der Bw. nicht stichhaltig, da der Geldfluss kein Indiz für einen Leistungsaustausch darstelle. Es finde also einerseits ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Händler und andererseits ein weiterer Leistungsaustausch zwischen dem Händler und dem Touristen statt. Der Händler sage dem Touristen die Organisation der Mehrwertsteuerrückvergütung zu. Für die Ausführung der Mehrwertsteuerrückvergütung bediene sich der Händler einer dritten Person, nämlich der Bw.. Der Händler erfülle damit durch einen Dritten seine Verpflichtung gegenüber dem Touristen, die Mehrwertsteuerrückvergütung für ihn zu organisieren. Insbesondere würden von der Bw. gegenüber dem Händler folgende Leistungen erbracht:

- Übernahme administrativer Tätigkeiten im Zuge der Mehrwertsteuerrückvergütung an den Touristen
- EDV-unterstützte Ausfüllmöglichkeit der Exportpapiere
- Erleichterung in der Buchhaltung durch die Reduktion auf einen Zahlungsvorgang pro Monat
- Erleichterung der Mehrwertsteuerrückvergütung als wettbewerbstechnisches Argument und
- Übernahme der Verantwortung für die verwaltungstechnische Richtigkeit.

Ein Vertragsverhältnis bestehe somit lediglich zwischen der Bw. und dem Händler einerseits und zwischen dem Händler und dem Touristen andererseits. Dass sich der Händler zur Erfüllung der Dienstleistung der Rückvergütung der Mehrwertsteuer eines Dritten bediene, bedeute nicht, dass die Leistung von der Bw. direkt gegenüber dem Touristen erbracht werde. Auch der Umstand, dass die Bezahlung dieser Dienstleistung durch Einbehalt einer Provision bei der Bw. erfolge, sei kein Indiz für einen direkten Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Touristen.

Aber selbst wenn von der Finanzverwaltung ein Leistungsaustausch zwischen dem Touristen und der Bw. angenommen werde, handle es sich nach Meinung der Bw. um eine steuerfreie sonstige Leistung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994, die sich unmittelbar auf

Gegenstände der Ausfuhr beziehe. Der Begriff „Ausfuhr“ sei in diesem Zusammenhang nicht auf den Tatbestand des § 7 UStG 1994 beschränkt, sondern umfasse auch die Ausfuhr durch Nichtunternehmer. Denn diese Befreiung erstrecke sich laut Ruppe, UStG-Kommentar, § 6 Rz 55, auf alle sonstigen Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr bezögen. Auch würden in der Rz 712 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR) als Beispiel für steuerfreie sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr bezögen, handelsübliche Nebenleistungen genannt, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet vorkämen und von einem eigenständigen Unternehmer als Hauptleistung ausgeführt würden.

Laut dem Erkenntnis des VwGH vom 5.4.1984, 83/15/0045, sei eine sonstige Leistung als Nebenleistung zu titulieren, wenn sie die Hauptleistung ermögliche, abrunde oder ergänze. Die handelsübliche Serviceleistung der Rückabwicklung der Mehrwertsteuer sei aber eindeutig eine Leistung, die den Touristenexport eines österreichischen Unternehmers abrunde und ergänze. Denn die Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 beschränkten sich nicht auf Leistungen, die unmittelbar an Gegenständen der Ausfuhr erbracht würden. In der Rz 715 der UStR werde beispielsweise die Beschaffung einer Ausfuhrbewilligung als sonstige Leistung angegeben, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehe. Auch bei dieser Leistung stehe ebenso wie bei der Rückabwicklung der Mehrwertsteuer nicht direkt der Gegenstand, sondern vielmehr die Abwicklung der Ausfuhr des Gegenstandes im Vordergrund. Es werde daher beantragt, die Provisionserlöse in Höhe von 4.366,68 € netto als steuerfrei zu behandeln. Für den Fall, dass die Berufung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werde, werde beantragt, dass über die Berufung der gesamte Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung entscheide.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, die Bw., die mit Händlern Verträge über die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückerstattung bei Touristenexporten abschließe, verpflichte sich zur Refundierung der vom Kunden an den Händler bezahlten Umsatzsteuer im eigenen Namen jedoch auf Rechnung des Händlers. Der Händler verpflichte sich, die von der Bw. zur Verfügung gestellten Rückerstattungsformulare vollständig und richtig auszufüllen und den Verkaufsbeleg am Formular der Bw. anzubringen. Der Händler sei verhalten, die Kunden über die Angebote der Bw. zu informieren und ihnen entsprechendes Informationsmaterial auszuhändigen.

In den gegenständlichen Verträgen werde somit lediglich bestimmt, dass die Bw. die Abwicklung der Mehrwertsteuerrückerstattung übernehme, der Händler die Ausfüllung der erforderlichen Formulare tätige und dem Kunden nahe lege, das Angebot der Bw. in Anspruch zu nehmen. Über ein Entgelt für die Durchführung der Aktivitäten sowohl des Händlers als

auch der Bw. werde im Vertrag keine Vereinbarung getroffen. Diese Abwicklungsform der Mehrwertsteuerrückerstattung habe jedoch für beide Vertragsteile Vorteile. Denn zum einen könne der Händler seinen Kunden ein vereinfachtes Verfahren bezüglich der Mehrwertsteuerrückerstattung anbieten und zum anderen könne die Bw. durch das Mitwirken des Händlers ihre Leistungen an den Kunden verkaufen. Wenn daher ein Leistungsaustausch zwischen Händler und Bw. unterstellt werden könne, dann lediglich der, dass beide Vertragspartner aus dieser Geschäftsverbindung die obig angeführten Vorteile durch ihr Tätigwerden konsumierten.

In rechtlicher Hinsicht finde somit der die streitgegenständlichen Provisionen betreffende Leistungsaustausch zwischen dem Drittlandskunden (Touristen) und der Bw. statt. Der Kunde (Tourist) entscheide selbst unmittelbar nach dem getätigten Umsatz darüber, ob er sich die Mehrwertsteuer direkt vom Händler auszahlen lasse (kein Provisionsaufwand), ob er die Leistung der Bw. in Anspruch nehme oder ob er auf die Rückerstattung der Mehrwertsteuer (z.B. wegen Geringfügigkeit) verzichte. Entscheide sich der Kunde dafür, die Leistung der Bw. anzunehmen, sei ihm bewusst, dass er dafür ein Entgelt leisten müsse. Entscheide sich der Kunde für die anderen Varianten, sei ihm genauso bewusst, dass er kein Entgelt für die Abwicklung des Mehrwertsteuerrückerstattungsverfahrens bezahlen müsse bzw. dass er auf die Rückerstattung der Mehrwertsteuer verzichte. Dass Kunden auch tatsächlich alle drei Möglichkeiten in Anspruch nehmen würden, sei der Abgabenbehörde erster Instanz seitens einer namentlich genannten Firma auf Anfrage telefonisch bestätigt worden. Denn dieses Unternehmen führe sowohl Mehrwertsteuerrückvergütungen selbst durch, biete aber auch die von der Bw. angebotene Methode an. Da somit die Entscheidung, ob die von der Bw. angebotene Leistung angenommen werde, ausschließlich beim Kunden läge, erfolge der dem Provisionserlös zuzuordnende Leistungsaustausch zwischen dem Kunden (Käufer der Ware) und der Bw..

Die Abgabenbehörde erster Instanz teile auch nicht die Rechtsansicht der Bw., bezüglich der von ihr getätigten Umsätze (Provisionen) komme die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb zum Tragen. Unter die genannte Norm seien vielmehr insbesondere die folgenden sonstigen Leistungen zu subsumieren:

- Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr ins Drittlandsgebiet;
- inländische und innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, die einer solchen Beförderung vorangingen, z.B. Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Absender zum Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof;

- der Umschlag und die Lagerung von Gegenständen vor ihrer Ausfuhr oder während ihrer Durchfuhr;
- die handelsüblichen Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet oder durch das Inland oder bei den oben bezeichneten Leistungen vorkämen, z.B. Wiegen, Messen oder Probeziehen und
- die Besorgung der oben angeführten Leistungen.

Wie aus dieser Aufzählung hervorgehe, fordere § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994, dass sich die Leistungen unmittelbar auf den Gegenstand der Ausfuhr bezögen (z.B. das Wiegen). Bei den von der Bw. angebotenen Dienstleistungen (Rückerstattung der Mehrwertsteuer für den Drittlandskunden) sei dies jedoch nicht der Fall. Daher seien die Umsätze (Provisionen) aus den streitgegenständlichen Leistungen der Bw. als im Inland erbrachte, steuerbare und steuerpflichtige Umsätze zu behandeln.

Mit Eingabe vom 27. April 2006 stellte die Bw. unter Verweis auf das Berufungsvorbringen einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend sinngemäß Folgendes aus: Bei den in der Berufungsvorentscheidung aufgezählten Vorteilen, die der Bw. und den Händlern aus ihrer Geschäftsverbindung erwachsen, werde nach Ansicht der Bw. ein ganz wesentlicher Vorteil des Händlers übersehen. Es gehe für den Händler ganz entscheidend darum, dass das Verfahren der Mehrwertsteurrückvergütung an seine Kunden für ihn bedeutend vereinfacht werde. Denn weshalb sollte der Händler überhaupt auf den Kunden in der Weise einwirken, dass sich dieser der Refundierungsgesellschaft bediene, wenn der Händler aus dem Geschäft mit der Bw. nicht selbst erhebliche Vorteile zöge. Von der Behörde werde offensichtlich übersehen, dass die Verwaltung der Refundierung der Umsatzsteuer einen erheblichen Aufwand im Bezug auf Formularwesen, Buchungskosten und Verantwortung bedeute. Dies hänge nicht zuletzt mit der mehr als unsicheren Rechtslage im Bereich der richtigen Erbringung des Buchnachweises für solche Vorgänge zusammen. In diesem Zusammenhang stelle sich auch die Frage, welchen Vorteil die Refundierung der Umsatzsteuer über die Bw. dem Touristen überhaupt biete. Die Finanzbehörde habe zutreffend die Möglichkeiten aufgezählt, die dem Kunden offen stünden, um die Umsatzsteuer refundiert zu erhalten. Die zur Auswahl stehenden Möglichkeiten, die Inanspruchnahme über die Refundierungsgesellschaft und die Inanspruchnahme des Händlers für diese Leistung seien als gleichwertig zu betrachten. Dass ein Kunde die für ihn teurere Variante über die Refundierungsgesellschaft wähle, hänge wohl entscheidend mit der Vorgangsweise des Händlers zusammen, der dem Kunden eben diese Möglichkeit als vorteilhaft anbiete. Dies geschehe aber mehr aus eigenem Interesse als aus Vorteilsüberlegungen für den Kunden.

Nach Auffassung der Bw. sei die Betrachtung der ausgetauschten Leistungen auch entscheidend von der Vertragsgestaltung abhängig. Die Bw. schließe einen Vertrag mit dem Händler ab und dieser schließe seinerseits einen Vertrag mit dem Kunden ab. Eine Vertragsbeziehung zwischen der Bw. und dem Kunden gebe es nicht. Es sei dem Kunden daher auch nicht möglich, die Bw. bei Fehl- oder Minderleistung direkt zur Rechenschaft zu ziehen. Denn wie bei Reihengeschäften bestehe zwischen dem ersten und dem letzten Beteiligten in der Reihe keine direkte vertragliche Verpflichtung. Vielmehr seien die einzelnen Vertragsverhältnisse Kennzeichen für die Richtung der ausgetauschten Leistungen. Es sei auch nicht ausschlaggebend, dass – wie die Finanzbehörde ausführe – der Kunde entscheide, ob er die Leistung der Bw. in Anspruch nehme oder nicht. Denn Tatsache sei, dass für die Erbringung der Leistung der Umsatzsteuerrückvergütung immer der Händler verantwortlich sei, und zwar unabhängig davon, ob er die Rückvergütung selbst durchführe oder sich dafür einer dritten Person (gegenständlich der Bw.) bediene. Ein weiteres Indiz für das Bestehen eines Leistungsaustausches zwischen dem Händler und der Bw. sei der Umstand, dass Schecks, auf Grund welcher der Händler die Rückerstattung der Umsatzsteuer vornehme, ebenfalls noch bei der Bw. bearbeitet würden und zwar in dem Sinne, dass diese auf eventuelle Fehler überprüft und in das EDV-System der Bw. aufgenommen würden. Dem Händler werde dafür eine Bearbeitungsgebühr in Rechnung gestellt.

Bei der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 gehe es nach Ansicht der Bw. um die Frage, ob die Refundierung in Bezug auf einen Gegenstand der Ausfuhr eine handelsübliche Nebenleistung im Sinne des UStG darstelle oder ob dies zu verneinen sei. In der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, die Refundierung der Umsatzsteuer beziehe sich deshalb nicht unmittelbar auf den Gegenstand der Ausfuhr, weil es sich nicht um eine Handlung unmittelbar am Gegenstand (wie z.B. Wiegen, Messen oder Probeziehen) handle. Wie jedoch bereits im Berufungsschriftsatz dargelegt worden sei, werde der Begriff der Nebenleistung nicht derart eng gesehen, dass es sich hierbei unmittelbar um eine Handlung an dem Ausfuhrgegenstand handeln müsse. Insbesondere sei aufgezählt worden, dass auch die Beschaffung einer Ausfuhrbewilligung als eine solche Nebenleistung angesehen werden könne. Ebenso spreche die Formulierung in Rz 712 UStR „kommt insbesondere für folgende Leistungen in Betracht“ dafür, dass diese Aufzählung nicht taxativ, sondern lediglich demonstrativ sei. Aus dem Umstand, dass die Beschaffung einer Ausfuhrbewilligung (verwaltungsbehördliche Erlaubnis) eine relevante Nebenleistung darstelle, sei der Schluss zu ziehen, dass neben jenen Handlungen, die unmittelbar an den Gegenständen der Ausfuhr vorgenommen würden, auch sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf den Gegenstand der Ausfuhr bezögen, unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb zu subsumieren seien.

Nach Auffassung der Bw. handle es sich bei der Umsatzsteuer um eine Abgabe, die unmittelbar mit dem veräußerten Gegenstand der Ausfuhr zusammenhänge. Nicht anders könne die Refundierung derselben Steuer gesehen werden, da es sich auch hier um diejenige Umsatzsteuer handle, die unmittelbar mit dem Verkauf des Gegenstandes zusammenhänge. Wenn laut Rz 715, letzter Pkt. UStR bei der Beschaffung von Genehmigungen zu unterscheiden sei, ob sich diese auf den Ausfuhrgegenstand bezögen oder nicht, so sei bei der Refundierung der Umsatzsteuer ebenfalls zu unterscheiden, ob sich diese auf den Ausfuhrgegenstand bezöge oder ob dies zu verneinen sei. Da es sich nicht um irgendwelche pauschal ermittelten Umsatzsteuerbeträge handle, bleibe lediglich der Schluss, dass sich die refundierten Umsatzsteuerbeträge direkt auf den Gegenstand der Ausfuhr bezögen. Gesamthaft handle es sich somit bei der Refundierung der Umsatzsteuer für Gegenstände der Ausfuhr um eine Nebenleistung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 mit der Konsequenz, dass die streitgegenständlichen Leistungen der Bw. als steuerbefreite Umsätze im Sinne dieser Norm anzusehen seien.

In der am 13. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Ausführungen im Berufungsschriftsatz und im Vorlageantrag wiederholt. Ergänzend wurde seitens des steuerlichen Vertreters auf die widersprüchlichen Formulierungen im beigebrachten Vertragsformular (Standard 10/2004) hingewiesen. Dort werde zum einen ausgeführt „der Händler beauftragt die Bw. mit der Rückerstattung der von Devisenausländern an ihn bezahlten Umsatzsteuer in seinem Namen und auf seine Rechnung“. Im Unterschied dazu finde sich in Pkt. 2.1 des Vertrages die Formulierung „die Bw. verpflichtet sich zur Refundierung der vom Kunden an den Händler bezahlten Umsatzsteuer im eigenen Namen jedoch auf Rechnung des Händlers.“ Die letztere Vertragsklausel werde geändert. Sie bedeute jedenfalls nicht, dass die Bw. eine Zahlungsgarantie übernehme. Auf den Vorhalt, die Bw. trage insofern das Zahlungsrisiko, als sie den Umsatzsteuerrückerstattungsbetrag unter Abzug einer Provision bereits bei Vorlage des U34-Formulars dem Kunden aushändige, ihr dieser Betrag jedoch erst im nachhinein vom Händler refundiert werde, sodass sie beispielsweise der Gefahr einer Zahlungsunfähigkeit des Händlers ausgesetzt sei, wurde Folgendes erwidert: Die Bw. trage zwar im Konkursfall des Händlers das Zahlungsrisiko, wesentlich sei aber einzig, dass die Bw. eine Forderung gegenüber dem Händler habe. Somit käme es zu keiner Schuldübernahme durch die Bw.. Die Bw. trete auch nur hinsichtlich der verwaltungstechnischen Abwicklung und der Korrespondenz (Kontenführung) im eigenen Namen für den Händler auf. Es sei aber darauf hinzuweisen, dass die Bw. keinen Vertrag mit dem Kunden habe und dass der Provision keine wirtschaftlich adäquate Gegenleistung gegenüberstehe. Vorteile hätten nur die Händler durch

Zurverfügungstellung von Fachkenntnissen und Übernahme von administrativen bzw. buchhalterischen Agenden sowie die Bw.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde zudem ein Vertragsformular einer Konkurrenzfirma der Bw., die sich ebenfalls mit Umsatzsteuerrefundierungen befasst, vorgelegt. Daraus ist zu ersehen, dass diese Firma im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Händlers Mehrwertsteuerbeträge rückerstattet und hierfür Dienstleistungsgebühren, die mit einer 20%igen Umsatzsteuer versehen sind, in Rechnung stellt. Gegenständlich haben der Mehrwertsteuerrückerstattungsbetrag 14,97 € und die dafür zu bezahlende Dienstleistungsgebühr 10,16 € brutto betragen (8,47 € netto plus 1,69 € Ust ergibt 10,16 € brutto). Somit ist mehr als die Hälfte des Rückerstattungsbetrages auf Grund der Dienstleistungsgebühr einbehalten worden. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters ist aus diesem Vertragsformular ersichtlich, dass auch diese Konkurrenzfirma von einem Leistungsaustausch zwischen Händler und Refundierungsgesellschaft ausgehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenständlich ist strittig, ob der von der Bw. bei der „Standard Sale“-Methode erzielte Provisionserlös auf Grund eines zwischen der Bw. und dem Drittlandskunden erfolgten Leistungsaustausches gemäß § 3a UStG 1994 steuerbar ist (Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz) und sofern dies bejaht wird, ob diese sonstige Leistung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit a sublit bb leg.cit. als steuerfrei zu behandeln ist.

Gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen steuerfrei, wenn sich die Leistungen unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle. Eine Ausfuhrlieferung liegt gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 auch dann vor,

wenn in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben wird und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird, sofern

- a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,
- b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und
- c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepaß oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist. Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein. Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

- Leistungsaustausch bei Einschaltung Dritter

Ein Leistungsaustausch verlangt einen Unternehmer einerseits und einen Abnehmer oder Leistungsempfänger andererseits. Um beantworten zu können, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, muss die Leistung zugerechnet, das heißt persönlich zugeordnet werden. Die persönliche Zurechnung entscheidet über die Steuerschuldnerschaft, das Recht auf Vorsteuerabzug, die Anzahl der zustande gekommenen Umsätze, Steuerbefreiungen und den Steuersatz. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dazu in seiner Rechtsprechung die grundsätzliche Position, dass Leistungen umsatzsteuerlich im Allgemeinen jenem Unternehmer zuzurechnen sind, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses, siehe dazu Ruppe, UStG-Kommentar, § 1 Tz 253ff).

Gegenständlich ist die Bw. dem Kunden gegenüber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im eigenen Namen aufgetreten. Denn der Kunde hat sich nicht nur bewusst für eine Refundierung der Umsatzsteuer über die Bw. und damit für die Zahlung einer Provision an diese für die Inanspruchnahme ihrer Leistung entschieden, auch die Refundierung der Umsatzsteuer ist durch die Bw. erfolgt (entweder über speziell eingerichtete Auszahlungsstellen der Bw. auf Flughäfen bzw. Bahnhöfen oder mittels Banküberweisung, Post oder Kreditkartenabrechnung). Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde erster Instanz, dass den seitens der Bw. erzielten Provisionserlösen ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Drittlandskunden zu Grunde liegt. Nicht zu überzeugen vermögen die Einwände der Bw., zwischen dem Kunden und der Bw. bestehe kein Vertragsverhältnis, nur der Händler, nicht aber der Kunde erziele

bei dieser Methode der Umsatzsteuervergütung einen Vorteil sowie im Falle einer Rückerstattung der Umsatzsteuer mittels Scheck werde dem Händler eine Bearbeitungsgebühr in Rechnung gestellt. Denn abgesehen davon, dass die Information des Händlers beim Warenverkauf über das Leistungsangebot der Bw. bei Annahme dieser Leistung durch den Kunden als Vermittlung eines konkludenten Vertragsschlusses angesehen werden kann, erfordert die umsatzsteuerliche Leistung keine vertraglich oder anders begründete Verpflichtung zur Leistung, sondern es genügt die tatsächliche Leistung (siehe dazu Ruppe, UStG-Kommentar, § 1 Tz 19). Somit ist es auch irrelevant, ob der Kunde die Bw. bei Fehl- oder Minderleistung direkt in Rechenschaft ziehen kann. Nicht entscheidend ist auch, dass der Händler Vorteile daraus zieht, dass er sich für die Mehrwertsteuerrückerstattung der Bw. bedient und deshalb auch entsprechend auf den Kunden einwirkt. Denn die Akzeptanz des Kunden zur Zahlung der Provision liegt nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates vor allem darin, dass sich auch der Kunde bei Inanspruchnahme der seitens der Bw. angebotenen Methode eine einfachere und raschere Refundierung der Umsatzsteuer erwartet, insbesondere wegen der bestehenden Auszahlungsstellen der Bw. an Bahnhöfen und Flughäfen. Bezüglich der von der Bw. angeführten, vom Händler zu tragenden Bearbeitungsgebühr bei Scheckzahlung ist anzumerken, dass es sich hierbei nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates um einen selbständigen nicht mit der Provisionsleistung in Zusammenhang stehenden Leistungsaustausch und zwar zwischen der Bw. und dem Händler handelt. Denn abgesehen davon, dass keine Identität der Leistungsempfänger vorliegt (bei der Bearbeitungsgebühr ist Leistungsempfänger nicht der Kunde sondern der jeweilige Händler), ist auch aus dem zwischen dem jeweiligen Händler und der Bw. abgeschlossenen Vertrag keine Entgeltvereinbarung ersichtlich. Für die bei der „Standard Sale“-Methode dem Händler gegenüber erbrachten Leistungen der Bw. ist offenbar nur bei Zusatzleistungen, wie der Überprüfung von Schecks, ein Entgelt zu entrichten.

- Steuerfreiheit der sonstigen Leistung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994

Die Bw. vertritt die Rechtsmeinung, bei der Serviceleistung der Refundierung der Umsatzsteuer handle es sich um eine sonstige Leistung, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehe, weshalb sie im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 als steuerfrei anzusehen sei. Denn als Beispiel für eine solche sonstige Leistung nenne Rz 712 der UStR handelsübliche Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet vorkämen, wozu laut Rz 715 der UStR die Beschaffung einer Ausfuhrbewilligung gehöre. Da bei dieser Leistung ebenso wie bei der Rückabwicklung der Umsatzsteuer nicht direkt der Ausfuhrgegenstand, sondern vielmehr die Abwicklung der Ausfuhr des Gegenstandes im Vordergrund stehe, sei zwischen den genannten Leistungen nicht zu unterscheiden.

Die Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 hat lediglich Bedeutung in Fällen, in denen die „sonstige Leistung“ durch einen eigenständigen Unternehmer als Hauptleistung erbracht wird. Denn aus dem Grundsatz der Leistungseinheit folgt, dass unselbständige Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen, weshalb die Steuerbefreiung für die grenzüberschreitende Güterbeförderung jene für unselbständige Nebenleistungen nach sich zieht. Dass es sich bei der Leistung der „Refundierung der Umsatzsteuer“ um eine solche als Hauptleistung erbrachte sonstige Leistung handelt, wird nicht in Streit gestellt. Der Unabhängige Finanzsenat teilt jedoch die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Instanz, dass es sich bei der seitens der Bw. erbrachten Leistung nicht um eine solche handelt, die sich unmittelbar auf den Ausfuhrgegenstand bezieht. Insbesondere ist die Beschaffung einer Ausfuhrbewilligung nicht mit der der Abwicklung der Umsatzsteuerrückvergütung gleichzusetzen. Eine grenzüberschreitende Güterbeförderung ist in Fällen, in denen eine Ausfuhrbewilligung benötigt wird, ohne eine solche Bewilligung gar nicht möglich (siehe dazu das seitens der Bw. zitierte VwGH-Erkenntnis vom 5.4.1984, 83/15/0045, wonach eine sonstige Leistung als Nebenleistung zu titulieren ist, wenn sie die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt), weshalb sich die Beschaffung einer solchen auch unmittelbar auf den Ausfuhrgegenstand bezieht. Demgegenüber ist die Bezahlung der Umsatzsteuer lediglich eine Folge des Leistungsaustausches und ihre Refundierung im Falle einer grenzüberschreitenden Ausfuhr bloß eine Folge der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips, die mit einer Entlastung im Ursprungsland einhergeht. Für eine grenzüberschreitende Beförderung ist jedoch die Abwicklung eines Mehrwertsteuerrückerstattungsverfahrens nicht erforderlich, weshalb der Unabhängige Finanzsenat diese Leistung auch nicht als handelsübliche Nebenleistung ansieht. Hinzu kommt, dass nach dem Bestimmungslandprinzip die Leistungen nicht im Exportland, sondern im Bestimmungsland der Umsatzbesteuerung unterliegen sollen und deshalb eine Steuerbefreiung im Exportland erforderlich ist. Das bedeutet aber, dass nur im Hinblick auf die Warenlieferung selbst und in der Regel in den Warenwert (als Bemessungsgrundlage für die Verbrauchsbesteuerung im Bestimmungsort) einfließende Nebenleistungen (so etwa Transport- oder Verpackungsleistungen) die Steuerbefreiung gerechtfertigt ist, nicht aber für nicht in den Warenwert Eingang findende selbständige sonstige Leistungen dritter Personen (vgl. VwGH 19.7.2000, 97/13/0229). An dieser Rechtsmeinung vermag auch der Einwand der Bw. nichts zu ändern, der Begriff „handelsübliche Nebenleistung“ bedeute nicht, dass unmittelbar am Ausfuhrgegenstand eine Handlung durchgeführt werden müsse, wie beispielsweise das Wiegen oder Messen. Diese Auffassung wird zwar von der Abgabenbehörde zweiter Instanz geteilt; daraus kann aber, wie obig ausgeführt wurde, nicht der Schluss gezogen werden, dass es sich bei der Besorgung der Mehrwertsteuerrefundierung

um eine handelsübliche Nebenleistung bzw. um eine sonstige Leistung handelt, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr bezieht.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. November 2007