



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XY, vom 30. November 2007 und vom 9. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. November 2007 und vom 18. September 2008 betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2005 und 2007 entschieden:

Die Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Umsatzsteuer 2000:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 115.715.902,12 S

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 115.715.902,12 S

115.715.902,12 S zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 23.143.180,42 S

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird daher festgesetzt mit 1.532.308,82 €.

Umsatzsteuer 2001:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 125.596.617,49 S

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 124.523.182,11

124.523.182,11 S zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 24.904.636,42 S

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird daher festgesetzt mit 1.656.161,49 €.

Umsatzsteuer 2002:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 9.640.579,33 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 8.605.417,69 €

8.605.417,69 € zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 1.721.083,54 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird daher festgesetzt mit 1.565.427,18 €.

Umsatzsteuer 2003:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 9.810.977,68 €

Eigenverbrauch: 1.470,50 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 6.982.554,04 €

6.982.554,04 € zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 1.396.510,81 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird daher festgesetzt mit 1.252.761,05 €.

Umsatzsteuer 2004:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 17.221.418,74 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 14.742.762,20 €

14.742.762,20 € zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 2.948.552,44 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird daher festgesetzt mit 2.746.817,22 €.

Umsatzsteuer 2005:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 23.149.776,17 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 20.975.395,28 €

20.975.395,28 € zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 4.195.079,06 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird daher festgesetzt mit 3.980.202,79 €.

Umsatzsteuer 2007:

Nachstehende Besteuerungsgrundlagen werden geändert, die übrigen bleiben unverändert.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 49.074.661,76 €

Eigenverbrauch: 0,00 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 46.838.174,04 €

46.782.998,47 € zu versteuern mit 20% ergibt eine Umsatzsteuer von 9.356.599,69 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird daher festgesetzt mit 8.807.690,49 €.

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 Drittschuldnerklärungen 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu 1.

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

Wie vom Referenten 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.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen ua. sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Leistung aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. Gemäß Abs. 2 Z 2 zählt zum Entgelt auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt.

§ 301 der Exekutionsordnung lautet:

(1) Sofern der betreibende Gläubiger nichts anderes beantragt, hat das Gericht dem Drittschuldner gleichzeitig mit dem Zahlungsverbot aufzutragen, sich binnen vier Wochen darüber zu erklären:

1. ob und inwieweit er die gepfändete Forderung als begründet anerkenne und Zahlung zu leisten bereit sei;
2. ob und von welchen Gegenleistungen seine Zahlungspflicht abhängig sei;
3. ob und welche Ansprüche andere Personen auf die gepfändete Forderung erheben, insbesondere solche nach § 300 a;
4. ob und wegen welcher Ansprüche zu Gunsten anderer Gläubiger an der Forderung ein Pfandrecht bestehe, auch wenn das Verfahren nach § 291 c Abs. 2 eingestellt wurde;
5. die vom Verpflichteten bekannt gegebenen Unterhaltspflichten.

(2) Der Drittschuldner hat seine Erklärung dem Exekutionsgericht, eine Abschrift davon dem betreibenden Gläubiger zu übersenden. Er ist auch berechtigt, seine Erklärung vor dem Exekutionsgericht oder dem Bezirksgericht seines Aufenthalts zu Protokoll zu geben. Dieses

Protokoll ist von Amts wegen dem Exekutionsgericht, eine Ausfertigung davon dem betreibenden Gläubiger zu übersenden.

(3) Hat der Drittschuldner seine Pflichten nach Abs. 1 schuldhaft nicht, vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig oder unvollständig erfüllt, so ist dem Drittschuldner trotz Obsiegens im Drittschuldnerprozess (§ 308) der Ersatz der Kosten des Verfahrens aufzuerlegen. § 43 Abs. 2 ZPO gilt sinngemäß. Überdies haftet der Drittschuldner dem betreibenden Gläubiger für den Schaden, der dadurch entsteht, dass er seine Pflichten schuldhaft überhaupt nicht, vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig oder unvollständig erfüllt hat. Diese Folgen sind dem Drittschuldner bei Zustellung des Auftrags bekanntzugeben.

(4) Wurde eine wiederkehrende Forderung gepfändet, so hat der Drittschuldner den betreibenden Gläubiger von der nach wie vor bestehenden Beendigung des der Forderung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses innerhalb einer Woche nach Ende des Monats, der dem Monat folgt, in dem das Rechtsverhältnis beendet wurde, zu verständigen. Abs. 3 ist anzuwenden, wobei die Haftung auf 1.000,00 Euro je Bezugsende beschränkt ist.

§ 302 der Exekutionsordnung lautet:

(1) Für die mit der Abgabe der Erklärung verbundenen Kosten stehen dem Drittschuldner als Ersatz zu:

1. 25,00 Euro, wenn eine wiederkehrende Forderung gepfändet wurde und diese besteht;
2. 15,00 Euro in den sonstigen Fällen.

In diesen Beträgen ist die Umsatzsteuer enthalten.

(2) Die Kosten sind vorläufig vom betreibenden Gläubiger zu tragen;

ihm ist deren Ersatz an den Drittschuldner vom Gericht aufzuerlegen. Die zuerkannten Beträge sind von Amts wegen als Kosten des Exekutionsverfahrens zu bestimmen. Mehrere betreibende Gläubiger haben die Kosten zu gleichen Teilen zu tragen.

(3) Der Drittschuldner ist im Fall des Abs. 1 berechtigt, den ihm als Kostenersatz zustehenden Betrag von dem dem Verpflichteten zustehenden Betrag der überwiesenen Forderung einzubehalten, sofern dadurch der unpfändbare Betrag nicht geschmälert wird; sonst von dem dem betreibenden Gläubiger zustehenden Betrag. § 292h Abs. 3 ist anzuwenden.

Es liegt nun zwar auch im öffentlichen Interesse, dass Exekutionen geordnet (auch unter Einbeziehung von Drittschuldnern) durchgeführt werden können. Hauptsächlich liegt es aber im Interesse des betreibenden Gläubigers zu erfahren, inwieweit er auf Forderungen seines Schuldners gegenüber dem Drittschuldner greifen kann. Die hierfür notwendigen Informationen liefert die Drittschuldnererklärung. Durch das Ausfüllen der Drittschuldnererklärung wird somit dem Gläubiger ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft.

Entgegen den Berufungsausführungen sind als Kostenersatz bezeichnete Beträge nicht von vornherein kein Leistungsentgelt. In dem in der Berufung ins Treffen geführten Erkenntnis vom 20.11.1980, 1542/78, hat der VwGH auch über einen andersgelagerten Sachverhalt als den berufungsgegenständlichen abgesprochen. Es ging darin nämlich um die Frage, ob die Bestandvertragsgebühr, zu deren Tragung sich in einem Vertrag über die Vermietung von Büromaschinen der Mieter verpflichtet hat, für den Vermieter ein Entgelt darstellt (was der VwGH verneinte). Die Bestandvertragsgebühr ist eine Abgabe, die weder an den Vermieter

noch für eine konkrete Leistung des Vermieters zu zahlen ist. Im Gegensatz zur Bestandvertragsgebühr steht aber den streitgegenständlichen Kostenersätzen eine Leistung, nämlich das Ausfüllen der Drittschuldnererklärung, gegenüber und die Kostenersätze fließen der Drittschuldnerin zu.

Wie ein zu zahlender Betrag berechnet wird (ob diesem nur wie immer gearbete Kosten zugrundegelegt werden oder auch ein Gewinnbeteiligung oder ob der zu zahlende Betrag gesetzlich festgelegt ist) und wie der zu zahlende Betrag bezeichnet wird, ist ohne Bedeutung.

Wie bereits ausgeführt verschafft die Berufungswerberin dem Gläubiger durch das Ausfüllen der Drittschuldnererklärung einen Vorteil. Entgegen den Berufungsausführungen gibt es daher sehr wohl einen Leistungsempfänger, nämlich den Gläubiger. Die Berufungswerberin bekommt hierfür die als Kostenersatz bezeichneten Beträge. Auch wenn der Leistungsempfänger (der Gläubiger) diese Beträge nur vorläufig zu bezahlen hat und diese vom Schuldner (Dienstnehmer) ersetzt bekommt, liegt somit kein vorläufiger Leistungsaustausch vor. Die strittigen Beträge stellen daher Leistungsentgelt dar.

Würde der Kostenersatz nicht vom Gläubiger (vorläufig) bezahlt, sondern vom Drittschuldner (der Berufungswerberin) direkt von dem ihrem Dienstnehmer zustehenden Lohn bzw. Gehalt einbehalten, läge ein Entgelt von dritter Seite vor. Dies würde aber nichts an der Steuerbarkeit ändern (§ 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994).

Ebenso läge Entgelt von dritter Seite vor, wenn der Gläubiger seinem Schuldner den Kostenersatz nur vorstrecken und im Namen seines Schuldners an den Drittschuldner (die Berufungswerberin) zahlen würde.

Entgegen den Berufungsausführungen ist dem Drittschuldner das Ausfüllen der Drittschuldnererklärung gesetzlich auferlegt (§ 301 Abs. 1 und 2 EO). Damit stellt sich die Frage gar nicht mehr, aus welchen Gründen die Berufungswerberin die Drittschuldnererklärung ausfüllt, weil damit § 1 Abs. 1 Z 1 2. Satz UStG 1994 schlagend wird.

Sollte jedoch § 301 Abs. 3 EO so zu verstehen sein, dass es doch keine diesbezügliche gesetzliche Verpflichtung gibt, sondern nur einen entsprechenden Nachteil für den Drittschuldner, wenn er die Drittschuldnererklärung nicht (ordnungsgemäß) ausfüllt, ändert dies ebenfalls nichts an der Steuerbarkeit. Es genügt nämlich ein kausaler Zusammenhang: Steht für einen (neutral formuliert) „Vorgang“ (hier: die Ausfüllung der Drittschuldnererklärung) etwas zu (hier: der Kostenersatz), ist nicht maßgeblich, warum der „Vorgang“ ausgeführt wird. Im § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 wird ja auch nicht dahingehend differenziert, aus welchen Gründen eine Leistung erbracht wird. Dass eine finale Verknüpfung grundsätzlich nicht erforderlich ist, wird insbesondere bei einem gesetzlich oder behördlich

angeordneten Leistungsaustausch deutlich, bei dem die Leistung auch nicht deswegen erbracht wird, um die Gegenleistung zu erhalten, sondern (nur) deswegen, weil sie angeordnet ist. (Zur Diskussion, ob ein kausaler Zusammenhang genügt oder ob eine – wie von der Berufungswerberin vertreten – finale Verknüpfung erforderlich ist, siehe Ruppe, UStG³, § 1 Tz 64ff.)

Ein Schaden wird nur durch gesetzwidriges oder vertragswidriges Verhalten zugefügt. Ein derartiges Verhalten haben aber die Dienstnehmer der Berufungswerberin (durch das Eingehen der Schulden) nicht gesetzt. Die Berufungsausführungen, es liege echter Schadenersatz vor, sind daher unzutreffend.

Nach § 302 Abs. 1 der Exekutionsordnung ist in den Beträgen die Umsatzsteuer enthalten. Dadurch wird zwar kein Umsatzsteuertatbestand geschaffen, aber immerhin ist dies eine authentische Interpretation, die auch dafür spricht, dass die Beträge Leistungsentgelt darstellen.

Da bisher die erhaltenen Beträge der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer hinzugerechnet wurden, waren die Bemessungsgrundlagen um die in den genannten Beträgen enthaltenen Umsatzsteuern zu vermindern.

Linz, am 12. Oktober 2011