



GZ. RV/2114-W/12,
miterledigt RV/0737-W/12,
RV/1362-W/12, RV/2112-W/12,
RV/2113-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Wien, vertreten durch Mag. Catharina Karl, 1060 Wien, Köstlergasse 1/39, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner 2010, März bis Dezember 2010, Jänner bis Oktober 2011, November 2011, Jänner 2012, Februar 2012, März 2012, April 2012 sowie Mai 2012 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Sämtliche Bescheide werden abgeändert und die Umsatzsteuer für die betreffenden Zeiträume mit Gutschriften in Höhe von € 23.787,57 (2009), € 2.244,18 (Jänner 2010), € 41.702,44 (März bis Dezember 2010), € 59.109,71 (Jänner bis Oktober 2011), € 10.224,12 (November 2011), € 15.807,75 (Jänner 2012), € 10.492,59 (Februar 2012), € 10.100,80 (März 2012), € 9.918,46 (April 2012) sowie € 17.245,20 (Mai 2012) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung stellte die Betriebsprüfung (BP) mit Bericht vom 22.12.2011 fest, dass die Berufungswerberin (Bw.) ein System zur Abwicklung der Umsatzsteuerrückerstattung bei Touristenexporten betreibt. Danach schließt die Bw. mit inländischen Handelsbetrieben Verträge über die Abwicklung der Umsatzsteuerrückerstattung an deren ausländische Kunden

ab. Der ausländische Kunde erhält beim Kauf von Waren vom inländischen Händler ein entsprechendes, von der Bw. zur Verfügung gestelltes Rückerstattungsformular. Nach der Bestätigung der Ausfuhr durch die Zollbehörden gibt der ausländische Kunde das Rückerstattungsformular an Schaltern der Bw. auf Flughäfen ab oder übersendet es mittels Post an die Bw. Die Bw. zahlt an den ausländischen Kunden den Umsatzsteuerbetrag abzüglich eines Provisionsanteiles bzw. einer Manipulationsgebühr. Der inländische Händler zahlt wiederum an die Bw. den gesamten Umsatzsteuerbetrag.

Die BP verwies nun darauf, dass dieser Sachverhalt vergleichbar sei jenem, den der VwGH im Erkenntnis vom 22.3.2010, 2007/15/0310, entschieden hat. Danach komme es zu einem Leistungsaustausch zwischen der Bw. und den ausländischen Kunden, weshalb diese Erlöse, die die Bw. für die Abwicklung der Umsatzsteuerrückerstattung erhalte, als sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 7 UStG 1994 umsatzsteuerpflichtig seien.

Das Finanzamt (FA) folgte dieser Feststellung und erließ am 23.12.2011 die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 sowie betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner 2010, März bis Dezember 2010 sowie Jänner bis Oktober 2011. Zudem erließ es am 27.1.2012 den Bescheid betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für November 2011.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 28.2.2012 Berufung, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und brachte Folgendes vor:

Die Bw. erbringe Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerrückvergütung bei Touristenexporten. Hierbei schließe die Bw. Verträge mit Einzelhandelsunternehmen, die verstärkt Waren an Touristen verkauften, die außerhalb des EU-Raumes leben, wie zB Elektromärkte, exklusive Modegeschäfte oder Juweliere. Der Vertrag mit diesen Händlern definiere die Bedingungen der Zusammenarbeit, wobei der Kern der Vereinbarung wie folgt festgehalten werde: „Der oben genannte Händler ... beauftragt die Bw. zur Rückerstattung der vom Touristen bezahlten Umsatzsteuer in seinem Namen und auf seine Rechnung.“ Sofern ein Tourist am Flughafen vor der Ausreise aus Österreich alle notwendigen Unterlagen für die Rückerstattung der Umsatzsteuer vorweise, zahle die Bw. diesem die beim Händler entrichtete Umsatzsteuer zurück. Diese von der Bw. an die Händler erbrachte Leistung sei von der Bw. bislang als steuerfreie Leistung in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Ausfuhr (§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994) behandelt worden. Demgegenüber habe die BP die Auffassung vertreten, dass eine Leistungsbeziehung zum ausländischen Touristen vorliege, zudem die Abwicklung der Umsatzsteuerrückvergütung für die Ausfuhr der Waren nicht erforderlich sei

und der Ort der Leistung mangels Subsumierbarkeit unter eine spezielle Leistungsortnorm nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 im Inland liege.

Leistung an den Händler, nicht an den Touristen:

Im konkreten Fall liege eine Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem Händler vor. Maßgeblich in diesem Zusammenhang sei nämlich, wer im eigenen Namen die vertragliche Verpflichtung übernehme. Die Umsatzsteuerrückvergütung sei ein Service der Händler gegenüber dem Kunden, das von den Händlern angeboten werde, um ihr Angebot für EU-Ausländer attraktiver zu machen. Werde ein Subunternehmer vom Händler beauftragt, in Namen und auf Rechnung des Händlers tätig zu werden, dann erbringe der Subunternehmer seine Leistung gegenüber dem Händler, auch wenn der Nutzen der Leistung direkt dem Kunden verschafft werde. Der Kunde kaufe beim Händler ein bestimmtes Produkt und entscheide sich dabei allenfalls, die vom Händler angebotene Umsatzsteuerrückvergütung in Anspruch zu nehmen. Die Hauptleistungspflicht des Händlers bestehet demnach in der Übergabe der Ware und die Hauptleistungspflicht des Touristen in der Zahlung des Kaufpreises. Die Rückerstattung der Mehrwertsteuer sei dabei eine Nebenleistung des Händlers, die im Zuge des Verkaufs angeboten werde. Die Bw. sei in den gesamten Verkaufsprozess nicht involviert und trete auch gar nicht in Erscheinung. Mit den Händlern sei klar vereinbart, dass die Bw. ausschließlich als Subauftragnehmer des Händlers tätig werde. Im Vertrag der Bw. mit den Händlern sei festgehalten, dass die Händler die Bw. beauftragten, sie im Namen und auf Rechnung des Händlers bei der Umsatzsteuerrückvergütung zu unterstützen. Der Bw. sei es nicht gestattet, die Umsatzsteuerrückvergütung ohne einen Händler durchzuführen. Würde beispielsweise ein Kunde für eine Umsatzsteuerrückvergütung direkt an die Bw. herantreten, müsste diese den Kunden zurückweisen und darauf hinweisen, dass sie nur für den Händler tätig werde. Die Vertragsstelle belege, dass der Wille (vgl. § 859 ABGB) der Bw. ausschließlich darauf gerichtet sei, als Subunternehmer für den Händler tätig zu werden. Dies schließe es aus, dass die gleiche Leistung parallel gegenüber dem Kunden erbracht werde, zumal die Bw. auch kein Interesse an einem direkten Vertragsabschluss mit dem Kunden habe. Insgesamt sei daher festzuhalten, dass im konkreten Fall eine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem Händler vorliege. Wenn die BP unter bloßer Berufung auf ein VwGH-Judikat davon ausgehe, dass eine Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem Touristen vorliege, dann übersehe sie, dass das Vorliegen einer Leistungsbeziehung keine Rechts-, sondern eine Sachverhaltsfrage sei, die im Einzelfall, und insbesondere unter Berücksichtigung der vorliegenden Vertragsbeziehungen zu klären sei. Im konkreten Fall manifestiere sich das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses zwischen der Bw. und dem Händler auch im Außenverhältnis, da die Bw. gegenüber dem Touristen, wenn dieser die Entscheidung treffe, die Umsatzsteuerrückvergütung in Anspruch zu nehmen (also beim Kauf der Ware), nicht in Erscheinung trete.

Der Tourist wisse zu diesem Zeitpunkt nicht, wer die Erstattung durchführen werde, er sei ausschließlich mit dem Händler selbst in Kontakt. Der Händler und nicht die Bw. lege dem Touristen die entsprechenden Formulare vor, die der Tourist sodann ausfülle.

Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994:

Im Erkenntnis vom 22.3.2010, 2007/15/0310, sei der VwGH zum Schluss gekommen, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung nicht unter § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 falle, weil sich die Steuerbefreiung nur auf Leistungen beziehe, die sich unmittelbar auf die Gegenstände der Ausfuhr beziehen. Der VwGH habe sich in diesem Erkenntnis aber nur auf die innerstaatliche Befreiungsvorschrift bezogen, ohne das in diesem Punkt weitergehende Unionsrecht zu berücksichtigen. Dies könne daran gelegen sein, dass sich die Beschwerdeführerin nicht auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen habe. Art 146 Abs. 1 Buchstabe e EU-RL 2006/112 verlange nun keinen unmittelbaren Bezug auf Gegenstände der Ausfuhr, sondern stelle lediglich darauf ab, ob es sich um Dienstleistungen handle, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr stünden. Dies sei aber bei den Leistungen der Bw. der Fall, da es sich um Leistungen handle, die ohne eine Ausfuhr nicht erbracht werden könnten und sich gerade auf die Ausfuhr beziehen. Somit mögen die Leistungen der Bw. zwar, da sie sich nicht unmittelbar auf die Gegenstände beziehen, nicht die Voraussetzungen für die innerstaatliche Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 erfüllen, die Voraussetzungen für die unionsrechtliche Befreiungsbestimmung, auf die sich die Bw. ausdrücklich beziehe, seien jedoch erfüllt (Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien).

In eventu: Ort der Leistung im Drittland:

Selbst für den Fall, dass die Bw. tatsächlich eine Leistung an den Touristen und nicht an den Händler erbringe, und selbst wenn man davon ausgehe, dass diese Leistung nicht nach Art 146 Abs. 1 Buchstabe e EU RL 2006/112 steuerfrei sei, unterliege diese dennoch nicht der Umsatzsteuer, da dann der Ort der Leistung im Drittland liege. Auszugehen sei davon, dass die sogenannten Katalogleistungen (§ 3a Abs. 14 UStG 1994), wenn sie an Kunden außerhalb der EU erbracht werden, ihren Leistungsort am (Wohn)Sitz des Kunden haben (§ 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994). Zu den Katalogleistungen gehörten gemäß § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994 unter anderem auch die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i UStG 1994 bezeichneten Art (Finanzumsätze). Die Verweisung auf § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i UStG 1994 umfasse auch die dort als nicht steuerfrei bezeichneten Leistungen. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 nenne die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen. Die Einziehung von Forderungen (Forderungssinkasso) sei daher zwar nicht steuerfrei nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994, sei jedoch in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 angeführt und falle damit auch unter die Katalogleistungen nach § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994. Folge man demnach der Rechtsauffassung der BP,

wonach eine Leistung der Bw. an den Touristen vorliege, so sei diese als Einziehung von Forderungen (Forderungssinkasso) einzustufen (vgl. einschlägige Rechtsprechung des EuGH (Rs C 305/01, MKG; Rs C-175/09, AXA). Im konkreten Fall liege das Hauptaugenmerk des Touristen darin, seine gegenüber dem Händler bestehende Forderung auf Rückzahlung der ihm zunächst verrechneten Umsatzsteuer geltend zu machen. Er könnte dabei auch so vorgehen, dass er selbst beim Händler vorstellig werde, diesem die Ausfuhrunterlagen übergebe und selbst seine Forderung auf Rückzahlung der Umsatzsteuer geltend mache und einhebe. Um sich die damit verbundenen administrativen Schwierigkeiten zu sparen, bediene sich der Tourist der Leistungen der Bw. Diese nehme dem Touristen die Aufgabe ab, die Forderung selbst geltend machen zu müssen. Die Bw. ziehe die Forderung beim Händler ein (bzw. finanziere diese zum Teil auch vor) und zahle sie an den Touristen - nach Abzug der eigenen Dienstleistungsgebühr - aus. Sämtliche administrativen Vorgänge bei der Bw. dienten nur diesem Endzweck und hätten für den Touristen keinen eigenständigen Wert. Ihm ginge es einzig und alleine nur darum, seine Forderung gegenüber dem Händler zu inkassieren. Die Bw. wiederum bekomme auch nur dann eine Vergütung, wenn sie tatsächlich die Auszahlung an den Touristen vorgenommen habe. Da demnach die gesamte Tätigkeit der Bw. im Ergebnis darauf gerichtet sei, den Rückvergütungsanspruch gegenüber dem Händler geltend zu machen, vom Händler zu inkassieren und dem Touristen weiterzuleiten, handle es sich um die Einziehung von Forderungen, die nach §3a Abs. 13 iVm § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994 am Wohnsitz des Touristen erbracht gelte. Aus österreichischer Sicht sei diese Leistung demnach nicht umsatzsteuerbar.

Das FA legte diese Berufung, ohne eine Stellungnahme der BP einzuholen, dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor, wobei die Bw. in Bezug auf den Vorlagebericht des FA eine entsprechende Stellungnahme abgab.

In weiterer Folge erließ das FA, ebenfalls unter Berücksichtigung des Rechtsstandpunktes der BP, die Bescheide betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner 2012 (Bescheid vom 16.3.2012 bzw. berichtigter Bescheid vom 12.6.2012), Februar 2012 (Bescheid vom 16.4.2012 bzw. berichtigter Bescheid vom 12.6.2012), März 2012 (Bescheid vom 15.5.2012 bzw. berichtigter Bescheid vom 23.5.2012), April 2012 (Bescheid vom 22.6.2012) und Mai 2012 (Bescheid vom 12.7.2012), gegen die die Bw. wiederum Berufung erhob (Berufungsschriftensätze vom 17.4.2012, 15.5.2012, 26.6.2012, 23.7.2012 und 23.7.2012).

Im Verfahren vor dem UFS wies die Bw. darauf hin, dass die Außenstelle Feldkirch des UFS hinsichtlich der - das gleiche Geschäftsmodell betreibenden - Beschwerdeführerin des VwGH-Erkenntnisses vom 22.3.2010, 2007/15/0310, für einen nachfolgenden Umsatzsteuervorauszahlungszeitraum am 8.6.2012 eine stattgebende Berufungsentscheidung erlassen habe und

dabei, wie auch die Bw. in ihrer Berufung, von einem „Forderungssinkasso“ ausgegangen sei. Auf eine entsprechende Anfrage des UFS beim FA gab dieses bekannt, dass der Bundesweite Fachbereich dieser Berufungsentscheidung der Außenstelle Feldkirch des UFS nicht zu folgen gedenke. In weiterer Folge übermittelte die Bw. noch entsprechende Unterlagen und zog mit Schriftsatz vom 12.2.2013 ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die von der Bw. der BP vorgelegte Mustervereinbarung mit inländischen Händlern betreffend „Umsatzsteuerrückvergütung an Touristen mit Wohnsitz außerhalb des EU-Gemeinschaftsgebietes“ hat folgenden Wortlaut:

„Die Bw. hat ein innovatives und umfassendes System für die Rückvergütung von Umsatzsteuer an Touristen mit dem Wohnsitz außerhalb des EU-Gemeinschaftsgebietes am österreichischen Markt eingeführt. Dieses USt-Rückerstattungssystem entspricht den Steuergesetzen Österreichs und der Europäischen Union betreffend Verkauf von Waren, zur Verfügungstellung und Rückvergütung von Umsatzsteuer. Das USt-Rückerstattungssystem wurde von den Steuerbehörden genehmigt.“

1. Der Händler erklärt sich bereit, an dem von der Bw. organisierten Problem für die USt-Rückerstattung an Touristen aus Nicht-EU-Ländern teilzunehmen und beauftragt die Bw. zur Rückerstattung der vom Touristen bezahlten Umsatzsteuer in seinem Namen und auf seine Rechnung.
2. Die Leistung der Bw. wird gegenüber dem Händler unentgeltlich erbracht.
3. Die Bw. wird dem Händler alle „Tax Free Shopping“-Unterlagen unentgeltlich zur Verfügung stellen (Tax Free Shopping Voucher, Briefumschläge, Informationsblätter in verschiedenen Sprachen, Verkaufsförderungsmaterial etc.).
4. Der Tourist kann die ordnungsgemäß ausgefüllte und von den Zollbehörden abgestempelte Rückerstattungs-Kopie bei den Barauszahlungssteller der Bw. abgeben und den Umsatzsteuer-Rückerstattungsbetrag in bar beheben oder die ordnungsgemäß ausgefüllte und von den Zollbehörden abgestempelte Rückerstattungs-Kopie unter Verwendung der Briefumschläge direkt an die Bw. zurücksenden und den Rückerstattungsbetrag nach Maßgabe der von ihm ausgewählten Zahlungsart erhalten.
5. Die Bw. wird dem Händler monatlich eine detaillierte Abrechnung über die volle Umsatzsteuer der ausbezahnten Rückerstattungsbelege zustellen. Der Händler verpflichtet sich, diese Rechnungsbeträge unmittelbar nach Erhalt der Rechnung auf das Konto der Bw. zu überweisen, sofern kein Einziehungsauftrag besteht. Die Umsatzsteuer auf dem Tax Free - Voucher darf nur an die Bw. und nicht an andere gewerbliche Rückerstattungsunternehmen bezahlt werden.“

werden.

6. Die Bw. kann für falsch ausgefüllte Voucher oder Buchnachweise keinerlei Haftung übernehmen.
7. Die Bw wird die Mitarbeiter des Händlers im Geschäft auf das USt-Rückerstattungssystem einschulen. Die Bw. wird dem Händler laufend Unterstützung gewährleisten, um „Tax Free Shopping“ zu vereinfachen und ihn immer über neue Entwicklungen informieren.
8. Die Bw. wird unentgeltlich auf das Verlangen des Händlers Statistiken über steuerfreie Verkäufe an Kunden mit Wohnsitz außerhalb des EU-Gemeinschaftsgebietes zur Verfügung stellen. Die Bw. sichert vollständige Diskretion hinsichtlich der verfügbaren Informationen zu (Geschäftsumfang, Identität der Kunden usw).
9. Mit dem Bonusprogramm belohnt die Bw. den Händler für die im Rahmen dieses Systems bewirkten Verkaufsabschlüsse. Ein Verkaufsabschluss gilt dann, wenn die Bw. die Tax Free-Rückerstattungs-Kopie vom Kunden erhält und diese von den Zollbehörden ordnungsgemäß genehmigt und abgestempelt wurde. Voraussetzung für die Bonus-Zahlung ist die vertragsgemäße Überweisung der USt durch den Händler an die Bw.
10. Die Vereinbarung tritt am in Kraft und wird für die Dauer von 1 Jahr abgeschlossen. Nach Ablauf der Vertragsdauer verlängert sich der Vertrag automatisch um 1 Jahr. Diese Vereinbarung kann unter Beachtung einer 3-monatigen Kündigungsfrist aufgelöst werden. Nach Ende der Frist darf der Händler keine weiteren Tax Free-Voucher ausstellen. Dem Händler steht weder ein Entschädigungs- noch ein Ausgleichsanspruch zu. Diese Vereinbarung unterliegt österreichischem Recht. Für allfällige Streitigkeiten aus oder im Zusammenhang mit dieser Vereinbarung wird die Zuständigkeit des für Wien sachlich zuständigen Gerichts vereinbart.“

Die Bw. legte der BP weiters einen entsprechenden Formularvordruck betreffend die Umsatzsteuerrückvergütung vor. Dieser „Voucher“ enthält die entsprechenden Felder für die Abwicklung des Touristenexports (ua unter Verweis auf den angehefteten Kaufbeleg Bezeichnung des Händlers sowie des Touristen mit Angabe von dessen Adresse und Reisepassnummer, Kaufdatum, Aufgliederung des Kaufpreises und des Mehrwertsteuerbetrages, der Rückerstattungsbetrag, die Rückerstattungsart mit Angabe der Bankverbindung bzw. der Kreditkarte sowie ein Feld für die zollamtliche Bestätigung). Auf der Rückseite finden sich in englischer Sprache die allgemeinen Hinweise auf die weitere Vorgangsweise beim Touristenexport.

Über Aufforderung durch den UFS übermittelte die Bw. zum einen zusätzlich ein in der Händlervereinbarung angesprochenes Informationsblatt. Diese „Allgemeinen Informationen zur steuerfreien Ausfuhr von Waren“ enthalten neben den allgemeinen Voraussetzungen für den steuerfreien Touristenexport (der Kaufpreis inklusive Mehrwertsteuer muss mindestens € 75,00 betragen, der Tourist darf keinen Wohnsitz innerhalb der EU haben, die Ware muss

innerhalb von 3 Monaten nach Ablauf des Kaufmonats aus der EU ausgeführt werden bzw. die Ausfuhr der Waren muss mit Datum und Stempel des EU-Ausreise-Zollamts bestätigt werden) eine ausführliche Mehrwertsteuer-Refundierungstabelle. Zum anderen übermittelte sie einen in dieser Händlervereinbarung ebenfalls erwähnten Briefumschlag, den der Tourist beim Kauf erhält. Auf der Innenseite wird dem Touristen noch einmal vereinfacht der gesamte Vorgang erklärt. Zusätzlich sind für eine Reihe von europäischen und außereuropäischen Ländern die entsprechenden Barauszahlungsstellen angegeben.

In Bezug auf die Frage, zwischen wem hinsichtlich der von der Bw. anlässlich der Umsatzsteuerrückvergütung einbehaltenen Provisionen eine Leistungsbeziehung vorliege, hat die BP auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2010, 2007/15/0310, verwiesen und festgehalten, dass der gegenständliche Sachverhalt im Wesentlichen identisch sei.

Von der Bw. wird diese Vergleichbarkeit des Sachverhaltes insofern bestritten, als darauf hingewiesen wird, dass die von ihr mit den Händlern abgeschlossenen Verträge bzw. Vereinbarungen ausdrücklich den Passus enthalten, dass der Händler die Bw. zur Rückerstattung der vom Touristen bezahlten Umsatzsteuer in seinem Namen und auf seine Rechnung beauftragt.

Damit verkennt die Bw., dass, wie der VwGH ausdrücklich erkannt hat, im Rahmen der Zu-rechnung von Leistungen bei einem Leistungsaustausch umsatzsteuerlich das Außenverhältnis maßgeblich ist. Da die Bw. dem Kunden gegenüber im eigenen Namen auftritt und der Kunde sich bewusst für eine Refundierung der Umsatzsteuer über die Bw. und damit für die Zahlung einer Provision an diese für die Inanspruchnahme ihrer Leistung entscheidet bzw. die Refundierung der Umsatzsteuer durch die Bw. erfolgt, tritt für den Kunden als Leistungspartner für die Rückerstattung eindeutig die Bw. in Erscheinung. Unter Verweis auf die entsprechenden Ausführungen des VwGH im oben erwähnten Erkenntnis ist deshalb davon auszugehen, dass die vertragliche Regelung zwischen der Bw. und dem Händler in den Hintergrund tritt und die Bw. an den ausländischen Kunden grundsätzlich Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erbringt.

Der VwGH hat weiters ausgesprochen, dass die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 nicht zur Anwendung kommt. Danach sind Dienstleistungen, die nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Warenbewegung selbst stehen, nicht steuerbefreit. Demgegenüber bringt die Bw. vor, dass der VwGH das - ihrer Ansicht nach - weitergehende Unionsrecht nicht berücksichtigt habe. Dem ist zu entgegnen, dass es auch nach der EU-Richtlinie auf einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und der Ausfuhr von Gütern ankommt. Entscheidend ist somit sowohl nach österreichischem als auch nach Gemeinschaftsrecht die Unmittelbarkeit zwischen der Leistung und Ausfuhrgegenständen bzw. Ausfuhrgütern (vgl. hiezu Urteil des BFH vom 27.2.2008, XI R 55/07 zur vergleichbaren Regelung des deutschen

UStG bzw. zu Art 15 Nr. 13 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie). Die gegenständliche Leistung wird demnach von der Bw. als Hauptleistung gegenüber dem ausländischen Kunden erbracht.

Der VwGH hat im besagten Erkenntnis die Rechtsmeinung vertreten, dass die do. Beschwerdeführerin gegenüber ihren ausländischen Kunden Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erbracht hat. Indem der VwGH von der Steuerbarkeit der Umsätze ausgegangen ist, hat er somit auch darüber abgesprochen, dass die betreffenden Leistungen territorial dem Inland zuzuordnen sind.

Im gegenständlichen Berufungsfall bringt die Bw. nunmehr vor, dass eine Einziehung von Forderungen (Forderungssinkasso) vorliege, demnach eine sonstige Leistung, die zu den sogenannten Katalogleistungen (§ 3a Abs. 10 Z 7 bzw. ab 1.1.2010 § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994) gehöre und am Wohnsitz des ausländischen Kunden zu versteuern sei.

Diesem Vorbringen kommt Berechtigung zu, wobei in diesem Zusammenhang auf die die Beschwerdeführerin des schon mehrfach angesprochenen VwGH-Erkenntnisses betreffende Berufungsentscheidung der Außenstelle Feldkirch des UFS vom 8.6.2012, RV/0309-F/10, verwiesen wird.

Nach herrschender Lehre (Bürgler/Pleiniger/Six in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.01, § 3a Rz 275; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, § 3a Rz 206 und Rz 416; siehe dazu auch die UStR 2000 in Rz 588) gehören zu den Katalogleistungen nicht nur die steuerbefreiten Finanzumsätze, sondern auch jene Dienstleistungen, die in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis h UStG 1994 zwar genannt sind, aber von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. Dazu gehört unter anderem gemäß lit. c leg.cit. die steuerpflichtige „Einziehung von Forderungen“. Begründet wird diese Rechtsauffassung damit, dass die österreichische Gesetzesfassung vor dem Hintergrund der Richtlinien-Regelung als zu eng erscheint. Denn Art 9 Abs. 2 lit. e fünfter Gedankenstrich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. Art 56 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie nennen allgemein Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze einschließlich der Rückversicherungsumsätze, ausgenommen lediglich die Vermietung von Schließfächern. Daraus ist abzuleiten, dass sämtliche Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, die gegenüber drittstaatsansässigen Nichtunternehmern erbracht werden, in Österreich nicht steuerbar sind (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3a Tz 171; Reinbacher in Melhardt/Tumpel, UStG, §3a Rz 242).

Der Begriff „Einziehung von Forderungen“ ist nun nach Ansicht des UFS dahingehend auszulegen, dass alle denkbaren Erscheinungsformen dieser Geschäftstätigkeit davon erfasst sind (vgl. Urteile des EuGH vom 26.6.2003, C-305/01, betreffend das „echte Factoring sowie vom 28.10.2010, C-175/09, bzw. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer -

UStG 1994, § 3a Rz 416, worin ausdrücklich das Inkasso von Forderungen als Katalogleistung angesehen wird). Ausgehend davon, dass sich der inländische Händler gegenüber dem Drittstaatskunden im Zeitpunkt des Kaufes der Ware verpflichtet, bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nach § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die dem Händler zustehende Steuerbefreiung in Form eines Preisnachlasses an den Touristen weiterzureichen und damit diesem die zunächst verrechnete Umsatzsteuer zu refundieren, besteht demnach für den Touristen zum Zeitpunkt des Nachweises der zollrechtlichen Ausfuhr eine Forderung gegenüber dem Händler. Wie in der Berufung zu Recht angeführt wird, kann der Tourist diese Forderung auf Rückzahlung der Umsatzsteuer selbst durch Übermittlung der Ausfuhrunterlagen geltend machen. Bedient der Tourist sich dagegen der Leistungen der Bw., indem diese diese Forderungseinziehung beim Händler durchführt, hat er die entsprechende Provision bzw. Manipulationsgebühr zu entrichten, erhält also nicht den vollen Umsatzsteuerbetrag. Aufgrund des weit auszulegenden Begriffes „Einziehung von Forderungen“ ist es dabei unmaßgeblich, ob die Bw. die Forderung gegenüber dem Händler im eigenen Namen als Folge eines Forderungsankaufes oder im fremden Namen geltend macht.

Somit kommt nicht die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 und damit das Unternehmerortprinzip zur Anwendung, sondern die Spezialbestimmung des § 3a Abs. 10 Z 7 bzw. § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994 mit der Konsequenz der Nichtsteuerbarkeit der Umsätze im Inland.

Den Berufungen ist demnach, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich Folge zu geben.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 15. Februar 2013