



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberatung, vom 29. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Jänner 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit 8. November 2007 brachte die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) eine (im Verhältnis zu den Voranmeldungen) als berichtigt bezeichnete Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 ein, in der Umsätze mit Null erklärt wurden und ein Vorsteuerbetrag idHv. € 136.823,99 beansprucht wurde. Für das laufende Jahr 2006 waren vierteljährlich Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden, die ebenfalls keine Umsätze und nur Vorsteuerguthaben ausgewiesen hatten.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2007 war dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Bw. mit 1. Jänner 2007 auf das Vorsteuererstattungsverfahren umgestellt habe. Für das Jahr 2005 waren noch Umsätze erklärt worden.

Das Finanzamt erließ daraufhin einen Umsatzsteuerbescheid, der Umsatzsteuer (Vorsteuern) und Umsätze jeweils mit Null festsetzte. Die bisher als Vorsteuer beanspruchte Umsatzsteuer wurde vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, dass, da keine Umsätze erklärt worden seien, auch die beantragten Vorsteuern nicht berücksichtigt werden könnten. Für Fälle, in

denen ausländische Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze in Österreich erzielen, stehe für die Vorsteuererstattung ein eigenes Verfahren (Verordnung BGBl. 278/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003) zur Verfügung.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist wurde Berufung eingebracht und seitens der Bw. ausgeführt: Aus Unwissenheit habe die Bw. in der Umsatzsteuererklärung 2006 eine in Österreich erbrachte Lieferung nicht ordnungsgemäß erklärt, sodass das Finanzamt davon ausgehen musste, dass die Voraussetzungen für ein Veranlagungsverfahren nicht gegeben seien. Die geltend gemachten Vorsteuern hätten daher aus der Sicht des Finanzamtes im Vorsteuererstattungsverfahren gem. VO 279/1995 zur Rückerstattung beantragt werden müssen.

Bei der in Österreich umsatzsteuerpflichtigen Leistung handle es sich um den Verkauf von ein Paar Schutzholzschuhen an den Dienstnehmer JK, der bei der Firma AFM in I. am 10.7.2006 auf Rechnung der Bw. zwei Paar solcher Schutzholzschuhe gekauft habe (die darauf entfallende Vorsteuer sei beim Finanzamt Graz-Stadt geltend gemacht worden), wobei ein Paar für den privaten Gebrauch des Dienstnehmers bestimmt gewesen sei. Da die Lieferung von der Bw. an den Dienstnehmer in Österreich (I.) getätigt worden sei, hätte das Entgelt, das dem Dienstnehmer mit der Gehaltsabrechnung Juli 2006 verrechnet worden sei, in der österreichischen Umsatzsteuererklärung erfasst werden müssen. Der Kaufpreis habe € 48,00 brutto, zuzüglich € 10,00 Bearbeitungsgebühr, betragen, sodass die geschuldete Umsatzsteuer € 8,00 (20 % von € 40,00) betrage. Zum Nachweis würden die Kaufabrechnung (Monatsrechnung Nr. 4948 vom 31.7.2007) sowie die Lohnabrechnung Juli 2006 für JK und die Kopie mit den Vermerken über die Weiterverrechnung an den Dienstnehmer angeschlossen.

Da das Vorliegen auch nur *eines* Inlandsumsatzes das Erstattungsverfahren gemäß der Verordnung ausschließe, sei das normale Veranlagungsverfahren anzuwenden. Der Umsatzsteuerbescheid sei daher im Sinne der Ausführungen zu berichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte aus: Mit 8.11.2007 sei beim Finanzamt eine Erklärung mit Null Umsätzen eingereicht worden. Die beantragten Vorsteuern seien nicht berücksichtigt worden, da im Inland keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze erzielt worden seien. In der Berufung sei ausgeführt worden, ein Paar Schutzholzschuhe an einen Dienstnehmer für dessen privaten Gebrauch verkauft zu haben. Gem. § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterlägen steuerbare Umsätze der Umsatzsteuer. Da es sich beim Verkauf der Schutzholzschuhe nur um einen einmaligen Umsatz handle, und somit die Voraussetzungen für eine Jahreserklärung mangels Vorliegens steuerbarer und steuerpflichtiger Umsätze nicht gegeben seien, sei die Berufung abzuweisen.

Die Bw. brachte mit 20.8.2008 einen Vorlageantrag gem. § 276 Abs. 2 BAO ein und führte ergänzend aus: In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung verneine das Finanzamt offensichtlich generell die Unternehmereigenschaft der Bw., weil nur ein einmaliger Umsatz vorliege. Die Unternehmereigenschaft stehe jedoch außer Zweifel, da bei der Beurteilung dieser Frage die gesamte Tätigkeit der Bw. – und zwar länderübergreifend – einbezogen werden müsse. Die Unternehmereigenschaft werde dem Finanzamt im Übrigen laufend durch Bestätigungen von Seiten des zuständigen deutschen Finanzamtes nachgewiesen.

Der Dienstnehmer JK habe am 10.7.2006 in I. auf Rechnung seiner Dienstgeberin, der Bw., zwei Paar Schutzholzschuhe gekauft. Ein Paar sei als Arbeits- bzw. Dienstkleidung für das Unternehmen bestimmt gewesen, bezüglich des zweiten Paares sei vereinbart gewesen, dass er dieses zunächst auf Rechnung der Bw. für private Zwecke miterwerben dürfe, und die Bezahlung durch JK an die Bw. über die Lohnverrechnung erfolgen würde. Da die Lieferung der Schuhe von der Bw. an den Dienstnehmer in I. erfolgt sei, liege ein in Österreich steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz der Bw. vor. Das dafür verrechnete Entgelt hätte daher in der Umsatzsteuererklärung 2006 erfasst werden müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im berufsgegenständlichen Fall ist strittig, ob die Bw. im Jahr 2006 Umsätze in Österreich ausgeführt hat und das Veranlagungsverfahren zur Anwendung kommt oder ob mangels an in Österreich erzielten Umsätzen das Vorsteuererstattungsverfahren zur Anwendung gelangen hätte müssen, welches eine Antragstellung bis zum 30. Juni des Folgejahres vorsieht.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003), **ist** die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 in einem eigenen Verfahren durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994), oder
4. nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat.

Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 3 Abs. 1 UStG 1994 lautet: Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Die Bw. brachte vor, durch den Verkauf eines Paares Schutzholzschuhe an ihren Dienstnehmer, der diese zuvor auf Rechnung der Bw. in Österreich gekauft hatte, einen Umsatz in Österreich idHv. € 40,00 ausgeführt zu haben.

Zum Beweis dafür wurde eine (Sammel)Rechnung der AFM in I. vorgelegt vom 31.7.2006 für mehrere Betankungen und den Verkauf von zwei Paar Schutzholzschuhen am 10.7.2006, welche am 4.8.2006 bei der Bw. eingegangen war. Weiters wurde eine Gehaltsabrechnung für JK für Juli 2006 vom 20.7.2006 vorgelegt. Diese weist als „Reisekosten sonstige“ einen Abzug idHv. € 58,00 auf. Auf einer Rechnungskopie ist zu den Schutzholzschuhen der handschriftliche Vermerk angebracht „1x privat Hr. K.“ und „1x Abzug Hr. K. € 58,- lt. Hrn. H.“ „bereits im Juli vom Gehalt abgezogen“.

Dass es tatsächlich zum Privatkau des zweiten Paares Schuhe durch JK mit anschließendem Ersatz des Kaufpreises über einen Lohnabzug gekommen ist, wird in freier Beweiswürdigung als nicht erwiesen angesehen, da es hiefür außer der Behauptung der Bw. keinerlei Beweise gibt.

Die Rechnung der AFM ist vom 31.7.2006 (bei der Bw. eingegangen am 4.8.2006), ein Abzug vom Gehalt erfolgte bereits mit der Erstellung der Gehaltsabrechnung für Juli 2006 vom 20.7.2006. Der Hinweis „Reisekosten sonstige“ und der Abzug idHv. € 58,- lässt keinerlei Schluss auf den behaupteten Schuhverkauf idHv. € 48,- von der Bw. an den Dienstnehmer zu. Auf der Originalrechnung findet sich kein Hinweis auf den Privatverkauf seitens der Bw. an den Dienstnehmer. Auch aus dem Buchungssatz auf der Originalrechnung lässt sich nicht auf einen Einkauf der Bw. mit nachfolgender Lieferung an den Dienstnehmer schließen. Wann die Anmerkungen auf der Kopie angebracht worden sind, ist unklar, da kein Datum vermerkt wurde. Aber auch aus diesen Vermerken lässt sich nicht auf eine Lieferung seitens der Bw. an den Dienstnehmer schließen, sondern lediglich darauf, dass Herr K. 1x privat für sich – auf Rechnung der Bw. – Schutzholzschuhe gekauft hat, für die ihm bereits im Juli ein Betrag von € 58,- abgezogen worden war.

Die Bw. ist kein Schuhverkäufer sondern ein Transportunternehmen. In keiner der Umsatzsteuervoranmeldungen wurde der Schuhverkauf entsprechend erfasst oder erklärt. Unklar bliebe auch der Umstand, warum der Umsatz lediglich mit € 40,- angegeben wurde, wenn doch angeblich ein Gesamtentgelt von € 58,- verrechnet worden war.

Aus folgenden Erwägungen war es nicht erforderlich, die Bw. zur Vorlage weiterer Beweise für das Vorliegen des von ihr behaupteten Sachverhaltes aufzufordern:

Selbst wenn der Vorgang so stattgefunden hat wie behauptet (= der Dienstnehmer JK kauft vereinbarungsgemäß in I. zwei Paar Schuhe, ein Paar für das Unternehmen der Bw. als Arbeitskleidung, ein Paar für sich privat, beide auf Rechnung der Bw., die ihm das zweite Paar vom Lohn abzieht noch bevor sie selbst eine Rechnung über die Schuhe erhalten hat), ist es damit zu keiner Lieferung der Schuhe von der Bw. an den Dienstnehmer mit Leistungsort Österreich gekommen.

Nach den Angaben im Vorlageantrag war vereinbart, dass der Dienstnehmer „das zweite Paar Schuhe zunächst auf Rechnung der Bw. (seiner Dienstgeberin) für private Zwecke miterwerben dürfe und die Bezahlung an die Bw. über die Lohnabrechnung erfolgen würde“.

Es war demnach also schon vor dem Kauf in Österreich mit der Bw. vereinbart, dass der Dienstnehmer ein passendes Paar für seinen Privatgebrauch miterwerben dürfe und dieses Paar zunächst bargeldlos **auf Rechnung** der Bw. erwerben dürfe. Die Bw. finanzierte das zweite Paar Schuhe demnach nur in der Form, dass zunächst ein bargeldloser Erwerb für den Dienstnehmer möglich war, erwarb das zweite Paar Schuhe jedoch nicht für ihr Unternehmen. Aufgrund der angegebenen Vereinbarung (zwischen Bw. und Dienstnehmer) war die Verfügungsmacht an den Schuhen bereits an den Dienstnehmer direkt vom Verkäufer übergegangen, ohne dass die Bw. jemals die Verfügungsmacht über das zweite Paar Schuhe gehabt hätte. Diese waren ja nicht für den Unternehmensbereich der Bw. erworben worden, um die Schuhe (im Rahmen des Unternehmens) gegen Entgelt weiterzuliefern, sondern von Beginn an für den Privatgebrauch des Dienstnehmers bestimmt gewesen (auch in der Berufung wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Paar der Schuhe für den privaten Gebrauch des Dienstnehmers bestimmt gewesen sei). Die Bw. hatte lediglich zunächst die – bargeldlose – Finanzierung bzw. Abwicklung übernommen bzw. ermöglicht, der Dienstnehmer hatte das zweite Paar zunächst auf Rechnung der Bw. für eigene private Zwecke miterwerben dürfen. Es war also nicht ein Erwerb beider Schuhpaare durch die Bw. vorgesehen und gewollt gewesen, um ein Paar im Rahmen des Unternehmens zu verwenden und das zweite Paar an den Dienstnehmer für dessen Privatgebrauch im Rahmen des Unternehmens zu liefern, sondern war das zweite Paar gar nie als dem Unternehmensbereich der Bw. zugehörig zu werten. Das zweite Paar Schuhe wurde im eigenen Namen des Dienstnehmers gekauft und an diesen mit der Übergabe vom Verkäufer in Österreich geliefert, ohne dass die Bw. in diese Lieferung involviert gewesen wäre bzw. ohne dass es zu einer Folgelieferung der Bw. an den Dienstnehmer gekommen wäre.

Das Wesen der Lieferung besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand durch einen Unternehmer. Nicht erforderlich ist, dass der Abnehmer den Gegenstand

auf eigene Rechnung erwirbt (vgl. Ruppe, UStG³, § 3 Tz 8). Der Abnehmer muss befähigt werden, im eigenen Namen über die Schuhe zu verfügen. Zivilrechtlicher Eigentumserwerb ist hierfür nicht Voraussetzung (vgl. Ruppe, UStG³, § 3 Tz 32). Basierend auf der Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber hat der Dienstnehmer die Verfügungsmacht über die privat genutzten Schuhe bereits vom Schuhverkäufer erhalten, denn es war nicht vereinbart worden, dass beide Schuhpaare für das Unternehmen der Bw. gekauft werden sollten mit anschließendem Verkauf an den Dienstnehmer.

Diese Beurteilung gebietet auch die dem Abgabenrecht immanente wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 BAO. Selbst wenn also der österreichische Verkäufer die Rechnung über beide Schuhverkäufe an die Bw. gelegt hat, steht dies der Annahme der tatsächlich erfolgten Lieferung eines Schuhpaares vom Verkäufer an den Dienstnehmer nicht entgegen. Der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt ist nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes zu beurteilen (vgl. Ellinger/Iro/-Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 21 E 18 mwN zur Judikatur).

Es widerspräche auch in höchstem Maße den tatsächlichen Gepflogenheiten, der allgemeinen Lebenserfahrung und der Verkehrsauffassung, würde man vom tatsächlichen Vorliegen zweier unmittelbar hintereinander liegender Lieferungen der Schuhe ausgehen. Wenn der Arbeitgeber (dessen Betriebsgegenstand das Betreiben eines Transportunternehmens ist) den Kauf eines zweiten Paares Schuhe durch den Dienstnehmer für dessen Privatgebrauch – im Zuge eines betrieblich vorgesehenen Schuhkaufes – auf Rechnung des Arbeitgebers mit anschließender Kaufpreiserstattung (inklusive Bearbeitungsgebühr) vereinbart bzw. zulässt, so ist dies wirtschaftlich gesehen nicht eine Lieferung des privat genutzten Schuhpaares vom Schuhverkäufer an den Arbeitgeber mit anschließender gesonderter Lieferung an den Arbeitnehmer. Dieser Vorgang stellt vielmehr die Vorfinanzierung des privat gebrauchten Schuhpaares seitens des Arbeitgebers dar mit anschließendem Kostenersatz samt Gebühr für den Verwaltungs- bzw. Finanzierungsaufwand durch den Dienstnehmer. Gerade beim Kauf von Schuhen, die nur in einer ganz bestimmten Größe für eine bestimmte Person brauchbar sind und deshalb sinnvollerweise probiert werden müssen, erscheint eine solche Auffassung zwingend.

Was das Bearbeitungsentgelt idHv. € 10,- angeht, liegt damit kein Umsatz in Österreich vor, weil dieser Betrag für eine sonstige Leistung entrichtet worden ist. Ein inländischer Anknüpfungspunkt nach § 3a UStG 1994 ist hierfür nicht ersichtlich. Nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 wäre der Unternehmensort maßgeblich.

Auch nach dem behaupteten berufsgegenständlichen Sachverhalt hatte die Bw. im Jahr 2006 keine Umsätze in Österreich und ist daher nach § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 zwingend das Erstattungsverfahren anzuwenden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. Jänner 2009