



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der NN reg. GenmbH, F, vertreten durch den XX, F, vom 30. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die NN reg. GenmbH (Berufungswerberin, Bw.) mit Sitz in F, wurde für den Zeitraum 1996 bis 2002 einer Betriebsprüfung (Bp.) betreffend unter anderem Umsatzsteuer unterzogen. Hinsichtlich Umsatzsteuer änderte das Finanzamt die Bescheide aufgrund der Feststellungen der Bp. dahingehend, dass

1. die von der Bw. erbrachten Inkassotätigkeiten bei dieser als steuerpflichtige Erlöse zu erfassen und mit dem Normalsteuersatz zu versteuern seien und
2. für Essenslieferungen an Mitarbeiter kein Vorsteuerabzug zustünde.

1. Inkassoleistungen:

Unter Tz 3 des Bp.-Berichts wurden folgende Beträge zusätzlich zu den erklärten Umsätzen bei den steuerbaren Umsätzen erfasst und dem Normalsteuersatz unterzogen:

Jahr	Umsätze aus Inkasso		20% USt	
1996	S 4.745.000,00	€ 344.832,60	S 949.000,00	€ 68.966,52
1997	S 4.246.367,00	€ 308.595,52	S 849.273,40	€ 61.719,10

1998	S 3.865.074,00	€ 280.885,88	S 773.014,80	€ 56.177,18
------	----------------	--------------	--------------	-------------

Begründend wird ausgeführt, dass die Bw. 1994 Forderungen an die T GmbH verkauft und gleichzeitig einen Treuhandvertrag abgeschlossen hätte, wonach sie die Einziehung der Forderungen treuhändig für die Käuferin übernehme. Für die vertraglich vereinbarten Tätigkeiten, die üblicherweise im dem Einziehen von Forderungen im Zusammenhang stünden, sei ein Pauschalentgelt von 2% des jeweils ausstehenden Gesamtforderungsbetrages vereinbart worden, welches Entgelt einen steuerpflichtigen Ertrag bei der Bw. darstelle.

In der nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die Bp. offenbar davon ausgehe, dass es sich bei den strittigen Beträgen um einen Fall des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG letzter Halbsatz handle, wonach „die Einziehung von Forderungen“ explizit von der Steuerfreiheit ausgenommen sei.

Die lit. c leg.cit. sei jedoch insbesondere im Fall des Factoring einschlägig, wenn der Factor (idR. durch einen Kaufpreisabschlag) ein Entgelt vom Verkäufer für die Einziehung der Forderung bekomme (also genau der umgekehrte Fall im Vergleich zum konkreten Fall).

Der Factor, der in einem solchen Fall echtes Factoring betreibe, indem er Forderungen seines Kunden ankaufe, ohne gegen diesen bei Ausfall von Schuldner ein Rückgriffsrecht zu haben, erbringe dem Anschlusskunden eine Dienstleistung, die im Wesentlichen darin bestehe, dass er ihn von der Einziehung der Forderungen und dem Risiko ihrer Nichterfüllung entlaste. Andererseits habe der Anschlusskunde dem Factor als Entgelt für diese Dienstleistung eine Vergütung zu zahlen, die der Differenz zwischen dem Nennbetrag der dem Factor abgetretenen Forderungen und dem Betrag entspreche, den der Factor ihm als Preis für die Forderungen zahle. Nach dem EuGH-Urteil vom 26.6.2003 in der Rs MKG handle es sich dabei um eine umsatzsteuerpflichtige Einziehungsleistung.

Im strittigen Fall liege jedoch kein Factoring im obigen Sinne vor, da die Einziehung der Forderung weiterhin vom Verkäufer der Forderung vorgenommen werde, welcher im Außenverhältnis gegenüber dem Kreditnehmer im eigenen Namen, jedoch im Sinne des Treuhandvertrages auf fremde Rechnung auftrete.

Unter Verweis auf Kommentarmeinungen wird ausgeführt, dass die Gestionierungsprovisionen bei der Einziehung von Krediten unter eigenem Namen auf fremde Rechnung als unselbständige Nebenleistung zur befreiten Hauptleistung (Verwalten von Krediten iSd. § 6 Abs. 1 Z 8 lit a UStG) zu zählen sei. Wenn sogar Gestionierungsprovisionen (zB. für Inkassoleistungen) steuerfrei seien, wenn die Bank bei der Kreditvergabe im eigenen Namen und für fremde Rechnung auftrete, müssten umsomehr jene Fälle im Sinne dieser Auslegung

als steuerfrei anzusehen sein, in welchen, so wie hier, die Bank bei der Kreditvergabe zunächst im eigenen Namen und für eigene Rechnung auftrete und iWf durch die Abtretung der Kreditforderungen nebst Treuhandvertrag diese später im eigenen Namen und für fremde Rechnung halte und einziehe.

Wie auch das deutsche Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 3.6.2004, IV B 7 - S 7104 - 18/04, in Folge des Urteils des EuGH vom 26.6.2003, Rs C-305/01, MKG, ausgeführt habe, liege kein Anwendungsfall dieses Urteils im Fall des Forderungskaufs ohne Übernahme des tatsächlichen Forderungseinzugs durch den Forderungskäufer vor. Erfolge der Forderungseinzug weiterhin durch den Forderungsverkäufer im eigenen Namen für fremde Leistung, handle es sich bei dieser Leistung um keine Factoringleistung iSd angeführten Urteils. Dies gelte insbesondere auch für die Abtretung von Forderungen in den Fällen der stillen Zession. Beruhe in einem derartigen Fall der Einzug der Forderungen durch den Verkäufer auf einer besonderen Leistung mit dem Käufer, werde diese Leistung in Pkt. II. 5. dieses Schreibens als Nebenleistung zum steuerfreien Umsatz im Geschäft mit Forderungen angesehen.

Die strittige Inkassotätigkeit stelle daher nur eine untergeordnete Nebenleistung zur Hauptleistung, dem treuhändigen Halten der Forderungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG dar. Daher handle es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Leistungseinheit, welche unter die genannte Befreiung falle.

Aber auch wenn, man nicht der Ansicht sei, dass eine Nebenleistung vorliege, wären die verrechneten Leistungen umsatzsteuerfrei. Das ergebe sich aus § 3a Abs. 4 UStG (Besorgungsleistungen): Ein Besorgen nach dieser Bestimmung liege vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen an Dritte erbringe (im konkreten Fall die A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolger eine Kreditgewährung iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG). Das Handeln müsse für fremde Rechnung erfolgen. Das bedeute, dass das wirtschaftliche Risiko, das mit der besorgten Leistung verbunden sei, nicht vom Besorgenden getragen werde.

Die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften seien auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden und damit sie ergebe sich dass die T GmbH eine steuerfreie Kreditgewährung an die A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin und diese eine solche an den Kunden erbracht habe. Das der A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin als Treuhänderin zustehende Entgelt kürze die umsatzsteuerfreien Zinsen der T GmbH (Entgeltsminderung). Ein eigener (darüber hinausgehender) Leistungsaustausch der A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin an die T GmbH sei nicht anzunehmen.

Ergänzend wird zu diesem Thema auf die Entscheidung des BFH vom 31.1.2002, V R 40, 41/00; V R 40/00; V R 41/00, zu Treuhandinlagen, Treuhandkrediten verwiesen: "*§ 3 Abs. 11 dt. UStG findet nicht nur auf Geschäftsbesorgungen Anwendung, bei denen der Geschäftsbesorger für Rechnung seines Auftraggebers Leistungen bezieht (sog. Leistungseinkauf), sondern auch auf Geschäftsbesorgungen, bei denen der Geschäftsbesorger für Rechnung seines Auftraggebers Leistungen ausführt (sog. Leistungsverkauf).*"

So versteht auch die österreichische Finanzverwaltung den Begriff "besorgen", worauf die Klägerin zutreffend in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat. Zu § 3a Abs. 4 Satz 1 des österreichischen UStG, der dem § 3 Abs. 11 des deutschen UStG entspricht, heißt es in den österreichischen Umsatzsteuer-Richtlinien: "Ein Besorgen liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen durch einen Dritten erbringen lässt oder wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen an Dritte erbringt."

In der Stellungnahme zur Berufung führt die Bp. aus, dass im vorliegenden Fall Forderungen aus Kreditverträgen, die die A1-Bank (deren Rechtsnachfolger die A-Bank ist) abgeschlossen hätte an die T GmbH verkauft worden wären. Gleichzeitig sei vereinbart worden, dass die Verkäuferin der Forderungen diese Forderungen treuhändig für den Erwerber halten solle. Durch den Verkauf der Forderungen treffe das wirtschaftliche Risiko laut Vertrag ab 31.12.1994 den Erwerber der Forderungen, also die T GmbH. Das für den Verkauf erhaltene Entgelt sei von der Bp als Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG steuerfrei belassen worden.

Den Kreditnehmern sei der Verkauf der Forderungen nicht bekannt geworden, da der ursprüngliche Kreditgeber die Forderungen treuhändig für den neuen Kreditgeber gehalten habe.

Im Treuhandvertrag werde einerseits der Verkauf der Forderungen an die T GmbH und andererseits das Treuhandverhältnis geregelt. Weiters werde festgelegt, welche Leistungen die A1-Bank an die Käuferin zukünftig erbringen sollte. So habe sich die A1-Bank unter Punkt III. zur Einziehung der Treuhandforderungen verpflichtet, wobei die Tätigkeiten im Vertrag genau beschrieben würden:

- a) Überwachung und Abwicklung der Zahlungseingänge;
- b) Abwicklung des gesamten Schriftverkehrs;
- c) Führung von Verhandlungen bezügl. Stundung oder Schuldennachlass;
- d) Setzen von Betreibungsmaßnahmen (Mahnung, gerichtl. Klage);
- e) Sämtliche sonstige Handlungen, die üblicherweise mit der Einziehung derartiger Forderungen im Zusammenhang stehen.

In Punkt V. des Vertrages werde angeführt, dass der Treuhänder (A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin) zur Information des Treugebers (T GmbH) quartalsweise folgende Daten je Schuldner (Kreditnehmer) zur Verfügung zu stellen habe:

(1)a) ausstehender Forderungsbetrag

b) quartalsweise Zinsenbelastung

c) laufende Zahlungseingänge

d) Informationen über etwaige Stundungen oder Schuldennachlässe

(2) Zum Bilanzstichtag sind zusätzlich Informationen über die Einbringlichkeit der Forderungen zur Verfügung zu stellen.

Lt. Punkt VI. des zitierten Vertrages stehe dem Treuhänder (A1-Bank) ein Pauschalentgelt von 2% des jeweils ausstehenden Gesamtforderungsbetrages zum 1.1. zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer zu. Das Pauschalentgelt sei lt. Vertrag erstmals am 2.1.1995 fällig.

Vertragsdatum sei der 28.12.1994

Den Berufungsausführungen zur Nebenleistung wird von der Bp entgegengehalten, dass bei der Gewährung von Krediten (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994) Gegenstand des Leistungsaustausches nicht die Hin- und Rückgabe des Kredites sei, sondern das Dulden der Kapitalnutzung gegen Entgelt. Eigentümer der Forderungen sei die T GmbH, da sie die Kapitalnutzung dulde.

Befreit sei weiters die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch den Kreditgeber (Ruppe Kommentar zum UStG 1994 Rz 114). Die A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin halte zwar die Forderungen treuhändig könne, aber nicht als Kreditgeber angesehen werden, da sie kein wirtschaftliches Risiko trage. Das bedeute, dass die Leistungen der A1-Bank nicht als steuerbefreite Verwaltung von Krediten angesehen werden könnten, da diese eben nur für den Kreditgeber steuerfrei sei.

Das "treuhändige Halten einer Forderung" sei nicht unter § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 zu subsumieren und stelle nicht die Hauptleistung, die die A1-Bank an die T GmbH erbringe dar. Da die Bw. nicht Kreditgeberin sei, sei das Verwalten von Krediten bei ihr nicht steuerbefreit. Die Tätigkeiten die sie gegenüber T GmbH erbringe könnten nicht als Nebenleistung zu einer steuerfreien Kreditgewährung (die seitens der A1-Bank nicht mehr vorliege) gesehen werden, vielmehr seien sie als Hauptleistung zu betrachten.

Die Tätigkeiten, die die A1-Bank für die T zu erbringen gehabt habe, seien im Vertrag genau umschrieben, diese Tätigkeiten, könnten im Fall einer Kreditgewährung unselbständige Nebenleistungen sein. Im vorliegenden Fall liege aber keine Kreditgewährung seitens der A1-Bank an die T GmbH vor, vielmehr habe die A1-Bank die von ihr ursprünglich vergebenen Kredite an die T GmbH verkauft, weshalb die erbrachten Leistungen also als Hauptleistung

anzusehen seien, welche als Einziehung von Forderungen gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 steuerpflichtig seien.

Die Bp habe überdies nie behauptet, dass Factoring vorliege, die Tätigkeit ähne allenfalls jener eines sog. unechten Factors, da das wirtschaftliche Risiko des Forderungsausfalles nicht der Factor trage.

Die Leistung der A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin wären nach Ansicht der Bp. auch keine Besorgungsleistung. Sie habe nicht die Kreditgewährung im eigenen Namen auf fremde Rechnung erbracht, sondern habe vielmehr - wie bereits weiter oben ausgeführt - ursprünglich gewährte Kredite verkauft, die sie weiterhin treuhändig halte damit den Kreditkunden der Forderungsverkauf nicht offengelegt werden musste. Sie verwalte die Kredite für die T, wobei laut Vertrag die Einziehung von Forderungen ihre Haupttätigkeit sei. Da die Verwaltung von Krediten im UStG 1994 nur für den Kreditgeber befreit sei, könne nicht unter Hinweis auf das Vorliegen einer Besorgungsleistung, die Tätigkeit steuerfrei zu behandeln sein.

In der Gegenäußerung wird seitens der Bw. auf das Urteil des EuGH vom 26. Juni 2003, Rs. C-305/01, verwiesen, wonach der Forderungskauf, bei dem der Forderungseinzug durch den Forderungskäufer in eigenem Namen und für eigene Rechnung erfolgt, wie folgt zu beurteilen sei: *Im Fall des echten Factoring liegt eine unternehmerische Tätigkeit des Forderungskäufers (Factor) vor, wenn seine Dienstleistung im Wesentlichen darin besteht, dass der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) von der Einziehung der Forderung und dem Risiko ihrer Nichterfüllung entlastet wird (vgl. Rzn. 49 und 52 des EuGH-Urteils). Im Fall des unechten Factoring (der Anschlusskunde wird aufgrund eines dem Factor zustehenden Rückgriffsrechts bei Ausfall der Forderung nicht vom Ausfallrisiko der abgetretenen Forderung entlastet), gilt das Gleiche, wenn der Factor den Forderungseinzug übernimmt (vgl. Rzn. 52 und 54 des Urteils).*

Im Falle des Forderungskaufs ohne Übernahme des tatsächlichen Forderungseinzugs durch den Forderungskäufer (Forderungseinzug durch den Forderungsverkäufer in eigenem Namen und für fremde Rechnung) übe der Forderungskäufer unabhängig davon, ob ihm ein Rückgriffsrecht gegen den Forderungsverkäufer zustehe oder nicht, zwar unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG eine unternehmerische Tätigkeit aus; diese sei jedoch keine Factoringleistung i.S.d. o.g. EuGH-Urteils. Dies gelte insbesondere für die Abtretung von Forderungen in den Fällen der stillen Zession, z.B. zur Sicherung im Zusammenhang mit einer Kreditgewährung, oder für den entsprechend gestalteten Erwerb von Forderungen „a forfait“, z.B. bei Transaktionen im Rahmen sog. „Asset-Backed-Securities (ABS)“-Modelle (vgl. auch Schreiben des deutschen Bundesministeriums der Finanzen vom 3.6.2004, IV B 7 - S 7104 -

18/04). Wenn im konkreten Fall daher die T GmbH die Forderungen erworben habe, im Außenverhältnis gegenüber den Kreditnehmern aber weiterhin die A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin treuhändig für die Käuferin aufgetreten sei, so habe die Forderungsverkäuferin weiterhin im eigenen Namen aber für fremde Rechnung die Verwaltung in der im Treuhandvertrag festgelegten Umfang durchgeführt. Es handle sich dabei um keine Factoringleistung iSd der EuGH-Judikatur.

Beim Forderungskauf mit Übernahme des tatsächlichen Einzugs und ggf. des Ausfallrisikos durch den Forderungskäufer erbringe der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) mit der Abtretung seiner Forderung keine Leistung an den Factor (BFH-Urteil vom 4. September 2003, 4. September 2003, V R 34/99, BStBI II 2004). Vielmehr sei der Anschlusskunde Empfänger einer Leistung des Factors. Die Abtretung seiner Forderung vollziehe sich im Rahmen einer nicht steuerbaren Leistungsbeistellung. Dies gelte nicht in den Fällen des Forderungskaufs ohne Übernahme des tatsächlichen Einzugs der Forderung durch den Forderungskäufer. Die Abtretung einer solchen Forderung stelle einen nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG steuerfreien Umsatz im Geschäft mit Forderungen dar. Mit dem Einzug der abgetretenen Forderung (Servicing) erbringe der Forderungsverkäufer dann keine weitere Leistung an den Forderungskäufer, wenn er aufgrund eines eigenen, vorbehaltenen Rechts mit dem Einzug der Forderung im eigenen Interesse tätig wird. Beruhe seine Tätigkeit dagegen auf einer gesonderten Vereinbarung, sei sie regelmäßig als Nebenleistung zu dem nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG steuerfreien Umsatz im Geschäft mit Forderungen anzusehen (Schreiben des deutschen Bundesministeriums der Finanzen vom 3.6.2004, IV B 7 - S 7104 - 18/04).

Im konkreten Fall sei die A1-Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin weiterhin im umsatzsteuerlichen Sinn im Rahmen der Kreditverhältnisse als leistende Unternehmerin (Kreditgeber) anzusehen, da im Außenverhältnis zum Kreditkunden keine erkennbare Änderung eingetreten sei (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses: VwGH 16.10.1956, 3129/54; 17.9.1962, 553/59; 7.6.1973, 1959/72; 15.1.1990, 87/15/0157; 18.12.1996, 95/15/0149; zuletzt VwGH 24. 6. 2003, 2002/14/0134: Auf dem Gebiet der USt sind Leistungen demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. E 31. 3. 2003, 2002/14/0111, und Ruppe, UStG2, § 1 Tz 254 ff). Die A1-Bank sei daher entgegen der Ansicht der Bp. als Kreditgeberin iSd Umsatzsteuerrechts anzusehen, daher seien die auf dieses Argument aufgebauten Schlussfolgerungen der Bp. unzutreffend.

Zur Frage des Vorliegens von Besorgungsleistungen wird unter Wiedergabe der entsprechenden Regelungen ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 25. Mai 2000 V R 66/99, BFH/NV 2000, 1318; in DStR 2002, 719; Beschluss vom 16. Mai 2002 V B 89/01, BFHE 199, 42) § 3a Abs. 4 UStG nämlich hinsichtlich des zu erreichenden Ziels den

Vorgaben des Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG entspreche. Nach dieser Bestimmung werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten. Zum selben Ergebnis gelange man, wenn man die Vorschrift des § 3 Abs. 3 UStG, nach der beim Kommissionsgeschäft zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt, auf die Leistungskommission entsprechend anwendet (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 1999 V R 79, 80/98, BFHE 190, 235, BFH/NV 2000, 287).

Da auch nach Abschluss des Treuhandverhältnisses die Kreditgewährung durch die A1-Bank gegenüber den Kreditnehmern fort dauere, sei sie als leistende Unternehmerin im Rahmen des Kreditverhältnisses anzusehen. Sie trete dabei zwar im eigenen Namen aber für fremde Rechnung auf. Nach § 3a Abs. 4 UStG bzw. Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten, dh. im konkreten Fall Kredit gewährt erhalten und weiter eingeräumt haben.

Die Ansicht der Betriebsprüfung, dass als leistender Kreditgeber der anzusehen sei, auf dessen Rechnung die Leistung im Außenverhältnis erbracht werde, sie daher unzutreffend. Die Behandlung der T GmbH als Kreditgeberin wäre nur dann zutreffend gewesen, wenn die A1-Bank nur als Vermittlerin (in fremdem Namen) tätig geworden wäre, wofür keine Anhaltspunkte vorlägen und auch von der Bp. nicht angenommen würden. Das Auftreten im eigenen Namen durch die A1-Bank werde aber nicht in Zweifel gezogen (Die im Innenverhältnis erfolgte Abtretung sollte den Kreditnehmern nicht bekannt werden).

2. Vorsteuerabzug aus Essenslieferungen

Unter Tz 2 des Bp.-Berichts werden folgende Vorsteuerbeträge als nicht abzugsfähig ausgeschieden:

Jahr	Betrag	
1998	S 246.345,64	€ 17.902,64
1999	S 254.582,34	€ 18.501,22
2000	S 251.764,37	€ 18.296,43
2001	S 263.092,94	€ 19.119,71
2002		€ 21.945,01

Begründend wird im Bp.-Bericht ausgeführt, dass in den Räumlichkeiten der Bw. ein Restaurant von der DRR GmbH (D) betrieben wurde. Im Rahmenvertrag zwischen der Bw.

und der D sei vereinbart, dass die Bw. die Essenslieferungen an ihre Mitarbeiter stützen würde. Die Mitarbeiter der Bw. könnten das Essen aus dem Angebot der D frei wählen und bezahlten mittels Chipkarte nur 35% des Essenspreises. Die restlichen 65% des Essenspreises seien im Rahmen einer Monatsrechnung unter Ausweis der Umsatzsteuer an die Bw. verrechnet worden. Der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen stünde nicht zu, da Zuschüsse die ein Arbeitgeber an eine nicht von ihm betriebene Kantine beim Kantinenbetreiber Entgelt von dritter Seite darstellten, den Arbeitgeber aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Leistungsempfänger sei der Dienstnehmer, da auch er die Essensauswahl treffe und mittels Chipkarte zahle.

In der Berufung wird eingewendet, dass die Bw. (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) sich gegenüber den Mitarbeitern für eine Besorgung von vergünstigten Mittagsverpflegung im Haus bereit erklärt habe. Diese werde im eigenen Namen aber im Auftrag der Mitarbeiter bezogen, weshalb die Bw. im Rahmen dieses Reihengeschäftes als Abnehmer der Betreibergesellschaft des Restaurants fungiert. Der Umstand, dass die Arbeitnehmer ihren 35%-Anteil direkt an den Kassen der Betreibergesellschaft des Restaurants zahlen, sei für die Beurteilung dieses Sachverhaltes ebenso irrelevant, wie der im Rahmenvertrag verwendete Begriff "Stützung". Die Direktverrechnung zwischen Betreibergesellschaft und Mitarbeitern sei allein mit einer leichteren Administrierung zu begründen und habe nichts mit den tatsächlichen vertraglichen Rechtsverhältnissen zu tun. Allein diese Rechtsverhältnisse seien für die Beurteilung dieses Falles maßgeblich und nicht die Verrechnungswege. Der Umstand, dass das Essen vom Dienstnehmer frei wählbar sei, sei für die Beurteilung des Sachverhaltes irrelevant, da bei jedem herkömmlichen Reihengeschäft der Letztabnehmer die von ihm bezogene Leistung auswähle, ohne dass deshalb das Vorhandensein eines Reihengeschäft strittig wäre.

Im konkreten Fall "besorgt" die Bw. die Mittagsverpflegung für die Mitarbeiter. Diese Vorgangsweise sei daher vergleichbar mit dem Fall einer "Einkaufskommission". Daher komme man auch unter diesem Gesichtspunkt zu einer Lieferung der Betreibergesellschaft an die Bw. und von dieser an die Mitarbeiter (vgl. die Vorschrift des § 3 Abs. 3 UStG, nach der beim Kommissionsgeschäft zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt).

Regelmäßig ergebe sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführe. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen sei, hänge deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten - hier dem Leistungsempfänger - im eigenen Namen oder

berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten sei (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 1307; in BFHE 188, 456, BStBI II 1999, 628; vom 30. September 1999 V R 8/99, BFH/NV 2000, 353; BFH-Beschluss vom 9. November 1999 V B 16/99, BFH/NV 2000, 611).

Die Höhe des für die Weiterlieferung erhaltenen Entgelts stelle keinen Gesichtspunkt dar, der die Leistungsbeziehung zwischen Bw. und ihren Mitarbeiter als solche in Frage stellen könnte (vgl. EuGH 20.1.2005, C-412/03, Hotel Scandic Gäsabäck AB). Nach der allgemeinen Regel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sei die Besteuerungsgrundlage bei entgeltlich ausgeführter Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stelle also den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar (vgl. Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 13, vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 16, vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88, Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnr. 19, vom 16. Oktober 1997 in der Rechtssache C-258/95, Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 13, und vom 29. März 2001 in der Rechtssache C-404/99, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-2667, Randnr. 38). Außerdem müsse diese Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden können (vgl. Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Randnr. 13, Naturally Yours Cosmetics, Randnr. 16, und Fillibeck, Randnr. 14).

Im konkreten Fall bestünden zivilrechtliche Leistungsbeziehungen, die auch umsatzsteuerlich relevant sind, nur zwischen der Betreibergesellschaft und der Bw. einerseits und der Bw. und den Mitarbeitern andererseits. Es habe nur eine Warenbewegung gegeben bzw. werde die Bw. im wirtschaftlichen Interesse der Mitarbeiter tätig. Dass deren Entgelt, das in Abkürzung des Zahlungswegs an den Vorlieferanten geleistet werde, geringer sei als das Entgelt für die Vorlieferung sei dabei nicht entscheidend.

In der Stellungnahme führt die Bp. zum Berufungsvorbringen aus, dass seitens der Bw. stets argumentiert worden sei, dass es keinen Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bezüglich der Essenslieferungen gegeben habe (Aktenvermerk Umsatzsteuerliche Behandlung der Essenzuschüsse). Das Argument, dass es eine zivilrechtliche Vereinbarung, einen Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen der Bw. und ihren Mitarbeitern gebe, wurde nie vorgebracht. Allerdings sei dieser Leistungsaustausch zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern auch in der Buchhaltung nicht zu finden. Die von den Mitarbeitern bezahlten Beträge an die Betreibergesellschaft des Restaurants fanden keinen Eingang in die Buchhaltung der Bw.

Im Zuge der Stellungnahme sei versucht worden die in der Berufung zitierte Vereinbarung zu erhalten, sie seien aber nicht beigebracht, sondern nur auf den bereits zitierten Aktenvermerk verwiesen worden. In diesem Aktenvermerk finde sich lediglich eine Aussage darüber, dass das Ausmaß der Stützung mündlich mit dem Betriebsrat vereinbart worden sei, dass aber dazu weder eine diesbezügliche Betriebsvereinbarung noch eine kollektivvertragliche Zusage oder einzelvertragliche Regelung existiere, die dem Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf die Vergünstigung vermittele. Da es also offensichtlich keine Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gebe, könne dem Argument eines Leistungsaustausches zwischen der Bw. und ihren Arbeitnehmern nicht gefolgt werden.

Wie in der Berufung angeführt, sei Leistender grundsätzlich derjenige, der als leistender Unternehmer nach außen aufgetreten. Im vorliegenden Fall sei dies der Kantinenbetreiber.

Weiters sei zu erwähnen, dass die Bank überwiegend unecht befreite Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 tätige (ein errechneter Umsatzschlüssel wäre im Prüfungszeitraum zwischen 0,18% und 0,69%) und bereits aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht möglich wäre.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme bringt die Bw. ergänzend vor, dass die auszuführende Arbeit und der bezogene Lohn nicht davon abhängen, ob die Arbeitnehmer die ihnen von ihrem Arbeitgeber gebotene Essenslieferung bzw. Bewirtungsleistung in Anspruch nehmen. Daher könne auch nicht ein Anteil der Arbeitsleistung als Gegenleistung für die Essenslieferung angesehen werden. Unter diesen Umständen bestehe keine Gegenleistung, die einen subjektiven Wert habe und mit der erbrachten Dienstleistung unmittelbar zusammenhänge. Folglich liegen die Voraussetzungen einer Dienstleistung gegen Entgelt nicht vor (Vgl. EuGH vom 16.10.1997, C-258/95, Fillibeck).

Die Artikel 5 Absatz 6 und Absatz 2 der Sechsten Richtlinie stellen bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, entgeltlich ausgeführten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen gleich. Der Zweck dieser Bestimmungen bestehe darin, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden (vgl. Urteile vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94, Enkler, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 35, und Fillibeck, Randnr. 25, sowie Fischer und Brandenstein, Randnr. 56). Genauso lasse Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten.

Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sei dahin auszulegen, dass die unentgeltliche oder verbilligte Essenslieferungen durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken diene. Diese Bestimmung finde jedoch keine Anwendung, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände es gebieten, dass an die Dienstnehmer Mahlzeiten in einer Unternehmenskantine zur Verfügung gestellt würden, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht werde.

Aus dem Urteil vom 20.1.2005, C-412/03, Hotel Scandic Gäsabäck AB, folge aber, dass die Artikel 2, 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen seien, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung gezahlt wird, als Entnahme eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung für den privaten Bedarf angesehen werden, auch wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis für den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung liege.

Aus dieser Rsp-Entwicklung zeige sich, dass die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer von vornherein nicht klar gewesen sei und erst durch das zuletzt zitierte Urteil klargestellt worden sei.

Die Bw. habe sich gegenüber der Belegschaftsvertretung bereit erklärt, für eine entsprechende Verpflegungsmöglichkeit der Mitarbeiter zu sorgen. Daraus ergebe sich auch, dass sich die Belegschaftsvertretung bei einer mangelhaften Leistungserbringung an den Arbeitgeber wenden würde um mit diesem Änderungen bzw. Verbesserungen zu besprechen

Dass die Arbeitnehmer auch eine direkte Zahlung an den Vorlieferanten vornähmen, stelle nur eine Abkürzung des Zahlungsweges dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Inkassotätigkeit

Als entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird der von der Bp. festgestellte, in der Stellungnahme zur Berufung detailliert wiedergegebene und unstrittige Sachverhalt zugrunde gelegt:

Ursprünglich wurden von der A1-Bank Kredite vergeben, welche mit Vertrag vom (Treuhandvertrag) 28.12.1994 an die T GmbH verkauft wurden, wobei gleichzeitig vereinbart wurde, dass die Verkäuferin die Kredite weiterhin im eigenen Namen aber auf Rechnung der Käuferin hält, einzieht, überwacht, eintreibt und allenfalls erforderliche gerichtliche Eintreibungsmassnahmen setzt. Für den Verkauf der Forderungen im Ausmaß von S

270.095.682,14 im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wurde ein Kaufpreis von S 166.008.618,20 zuzüglich allfälliger USt vereinbart. Für die Leistungen der Verkäuferin als Treuhänderin wurde ein jährliches Pauschalentgelt von 2% des jeweils zum 1.1. ausstehenden Gesamtforderungsvolumens vereinbart (erstmalige Fälligkeit des Pauschalentgelts 1.1.2005). Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen Verkäuferin A1-Bank war die A-Bank und deren Rechtsnachfolger für den Bankbereich ist die Bw.

Für die Kreditnehmer war aus diesem Forderungsverkauf keine Änderung des Kreditgebers erkennbar, da die A1-Bank bzw. die Bw. als deren Rechtsnachfolgerin gegenüber den Kunden weiterhin im eigenen Namen auftrat. Im Innenverhältnis zwischen der Bw. und der Treugeberin sind die Rechte und Pflichten der Bw. in Pkt. III und Punkt V des Treuhandvertrages (siehe oben im der Stellungnahme der Bp.) wiedergegeben. Nach Punkt IV des Vertrages waren die eingegangenen Zahlungen der Kreditnehmer auf ein genau bezeichnetes Konto der Treugeberin bei der A1-Bank weiterzuleiten.

Strittig ist, ob hinsichtlich des für diese Leistungen bezogenen Entgelts eine Umsatzsteuerbefreiung greift.

Bei der Beurteilung dieser Frage ist nur auf die Leistungsbeziehung zwischen den beiden Geschäftspartnern T GmbH und der Bw. abzustellen. Die Frage, wie die Bw. gegenüber den Kunden der Treugeberin auftrat, ist für die Beurteilung des Rechtsgeschäfts nicht von Bedeutung. Jedem Treuhandverhältnis ist nämlich immanent, dass der Treuhänder im Namen und auf Rechnung des Treugebers auftritt.

Inhalt des Rechtsverhältnisses zwischen der Bw. und der T GmbH ist, dass die Bw. Kredite, die der Auftraggeberin wirtschaftlich zuzurechnen sind, verwaltet und einzieht. Für diese Leistung wird das Entgelt bezahlt. Die vereinbarte (Haupt)Leistung besteht im Übernehmen der Zahlungseingänge und Überwachung und Herbeiführung derselbe. Das Interesse der Auftraggeberin (Treuhänderin) kann bei diesem Geschäft nur darin bestehen, dass die von ihr auf gebrachten Kreditbeträge von den Kreditnehmern verzinst rückgezahlt werden. Für die Überwachung und Sicherstellung dieses Vorgangs beauftragte sie die Bw. und zahlte für diese Leistung das vereinbarte Entgelt.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung können mehrere Leistungen eines Unternehmers an einen Leistungsempfänger im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung ausgeführt werden. Nebenleistungen sind umsatzsteuerrechtlich unselbständig, sie teilen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung.

Eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung liegt nach der Rechtsprechung des EuGH vor, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann bzw. die Leistung

keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (VwGH vom 21. 12. 2005, 2001/14/0123, unter Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung). Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (EuGH 22. 10.1998 C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Randnr. 24). Entscheidend ist dabei die Sicht des Durchschnittsverbrauchers (EuGH 25.2.1999, C-349/96, Randnr. 29).

Unerheblich ist das Kostenverhältnis von Haupt- und Nebenleistung. Ob mehrere Leistungen eine Einheit bilden, ist an Hand der Leistung zu beurteilen und nicht an Hand des Entgelts (VwGH vom 24. 6. 2004, 2000/15/0140).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 sind Umsätze der Gewährung und Vermittlung von Krediten sowie die **Verwaltung** von Krediten und Kreditsicherheiten durch die **Kreditgeber**, steuerfrei. Die Bw. vertritt die Rechtsansicht, dass aufgrund des Umstandes, dass sich für den Kreditnehmer trotz der Veräußerung der Kreditforderungen keine erkennbare Änderung des Kreditgebers ergeben habe und daher § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG Anwendung finde.

Dieser Rechtsansicht kann nicht gefolgt werden. Wie bereits oben ausgeführt, ist die Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und ihrer Treugeberin zu beurteilen. Dabei ist es nicht relevant, ob diese Leistungsbeziehung für Dritte erkennbar ist oder nicht. Im Verhältnis zwischen der Treugeberin und der Bw. verwaltet die Bw. keine eigenen Kredite sondern solche, die der Treugeberin zuzurechnen sind, unabhängig davon ob diese wirtschaftliche Zurechenbarkeit für einen Dritten bzw. den Kreditkunden erkennbar ist.

Im Verhältnis zwischen dem Kunden und dem Kreditgeber stellt die Verwaltung des bei einem Kreditgeber aufgenommenen Kredites eine Nebenleistung zur Kreditgewährung dar. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Kreditgeber im Hintergrund wechselt oder der Kreditgeber schon bei Kreditvergabe im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung tätig war (Ruppe, UStG, §6 Tz 114). Der Umstand, dass die Kreditkunden vermeinen immer noch Kreditnehmer der Bw. zu sein, kann aber nicht soweit führen, dass dadurch Verwaltungsleistungen für Fremdkredite eine Nebenleistung zu eigenen Krediten darstellen. Das schon gar nicht dann, wenn Leistungsempfänger dieser Kreditverwaltungs- und -einziehungsleistung der eigentliche Kreditgeber ist.

In der hier zu beurteilenden Leistungsbeziehung vertritt die Bw. die Ansicht, dass die Kreditverwaltung und Einziehung eine Nebenleistung zum treuhändigen Halten der Forderungen sei. Dieser Rechtsansicht kann ebenfalls nicht gefolgt werden.

Das treuhändige Halten einer Forderung stellt in der strittigen Rechtsbeziehung nicht die Hauptleistung sondern allenfalls die Nebenleistung zur Forderungseinziehung dar. Auf die Bezeichnung des Vertrages als Treuhandvertrag kommt es dabei nicht an. Einerseits regelt der Treuhandvertrag vom 28.12.1994 den Forderungsverkauf der Bw. bzw. deren Rechtsvorgängerin an die T GmbH und andererseits wird in diesem Vertrag die weitere Vorgehensweise betreffend die Einziehung der verkauften Forderungen geregelt.

Wesentlicher Vertragsinhalt aus der Sicht der Treugeberin ist neben dem Forderungskauf, wie unter wirtschaftlich optimaler Ausnützung der Infrastruktur und der Kundenbeziehungen der Bw., der Käuferin die einlangenden Kreditraten zukommen sollen. Wesentlich für die Forderungskauf und die weitere Vorgehensweise kann bei einem derartigen Geschäft aus der Sicht des Forderungskäufers nur sein, dass er auch die eingehenden Zahlungen erhält. Der Schwerpunkt des Leistungsverhältnisses liegt bei vorliegendem Geschäft wohl darin, dafür Sorge zu tragen, dass die Kredite von den Kreditnehmern auch ordnungsgemäß bedient werden. Dass dabei das treuhändige Halten der Forderungen von Vorteil sein kann, macht diesen Umstand aber nicht zur Hauptleistung. Hält derjenige der auf Rechnung des Kreditgebers die Kreditforderungen verwaltet und einbringt selbige treuhändig, wird die Abwicklung des Inkassogeschäftes insofern deutlich unterstützt, als damit dem Inkassanten größerer Entscheidungsspielraum im Hinblick auf Eintreibungsmaßnahmen gegeben wird. Worin der eigene Hauptzweck des treuhändigen Haltens der Kreditforderungen durch die Bw. für die Treugeberin gelegen sein soll, ist nicht erkennbar.

Ergänzend ist anzunehmen, dass es im hauptsächlichen Interesse der Bw. lag, den Forderungsverkauf nicht gegenüber den Kunden offenzulegen und das treuhändige Halten der Kreditforderungen daher für die Bw. ein Hauptinteresse für den Vertragsabschluss darstellte. Das Interesse des Leistungserbringers ist jedoch für die Beurteilung des Vorliegens einer Haupt- oder Nebenleistung nicht von entscheidender Bedeutung.

Das zu beurteilende Rechtsverhältnis stellt auch kein (un-) echtes Factoring dar iSd. EuGH Urteils vom 22.6.2003, Rs C-305/01, MKG dar, da die Bw. die Forderungen nicht erwarb um sie im eigenen Namen und auf eigene/fremde Rechnung einzutreiben, sondern im Gegenteil die Forderungen veräußerte und weiterhin für die Verwaltung und deren Eingang Sorge trug. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung sind daher nicht entscheidungsrelevant.

Die von der Bw. aus der Sicht der Leistungsempfängerin erbrachte Hauptleistung ist die Einziehung der von der Leistungsempfängerin erworbenen Kredite. Für diese Leistung wird das bedungenen Entgelt von 2% der jeweils zum 1.1. ausstehenden Kreditsumme entrichtet.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 ist die Einziehung von Forderungen ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen. Die vorliegende Leistungsbeziehung umfasst als

Hauptleistung das Einziehen von fremden Kreditforderungen und ist daher steuerbar und steuerpflichtig.

Wenn die Bw. in der Berufung ausführt, dass die gegenständliche Leistung als Besorgungsleistung anzusehen sei und daher das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Steuerfreiheit) teile, ist diesem Vorbringen entgegen zu halten, dass bei Besorgungsleistungen der Leistungserbringer eine (neue) Leistungsbeziehung zu einem Dritten herstellt.

Eine Besorgungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen, die er selbst nicht schuldet, durch einen Dritten erbringen lässt (Kolacny-Caganek, UStG³, § 3a Rz 7). Beim Leistungseinkauf ist der Empfänger der besorgten Leistung somit der Besorgende. Der Dritte wird daher im Wege des Besorgenden zu einer (indirekten) Leistungserbringung an den Auftraggeber der Besorgungsleistung veranlasst.

Im gegenständlichen Fall kommt keine neue (Dienst)leistungsbeziehung zwischen dem Dritten (Kreditschuldner) und der Bw. bzw. der Leistungsempfängerin (T GmbH) Treugeberin durch die Zwischenschaltung der Bw. zustande, da bereits aufgrund des Kreditvertrages die Verpflichtung der Schuldner zur Kreditrückzahlung besteht. Die Aufgabe der Bw. besteht darin, im Fall ordnungsgemäßer Vertragserfüllung durch den Kreditnehmer die einlangenden Zahlungen weiterzuleiten und im Fall von Leistungsstörungen die erforderlichen Schritte zu setzen.

Mangels einer neu abgeschlossenen Leistungsbeziehung kann keine der von der Bw. an ihre Auftraggeberin erbrachten Leistungen als Besorgungsleistung eingestuft werden, womit kein Raum für die Anwendung des § 3a Abs. 4 UStG 1994 und die damit verbundene Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG bleibt.

2. Vorsteuerabzug aus Essenslieferungen

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt stellt sich folgendermaßen dar: In den Räumlichkeiten der Bw. betreibt die DRR GmbH (in der folge D) eine Restaurant. In diesem können die Bediensteten aus dem Speisenangebot frei wählen und zahlen mittels Chipkarte lediglich 35% des ausgepreisten Betrages. Es steht den Bediensteten frei, das Angebot der D in Anspruch zu nehmen oder sich anderweitig zu verköstigen. Die D verrechnet der Bw. monatlich die auf den vollen Preis fehlenden 65% und stellt darüber eine Rechnung aus.

Eine zivilrechtlich gültiger Vertrag zwischen der Belegschaft der Bw. und der Bw. über die Lieferung von Speisen oder Getränken durch die Bw. an die Mitarbeiter konnte nicht nachgewiesen werden. Weder liegt ein diesbezüglicher Vertrag vor, noch finden sich in der Buchhaltung Buchungsvorgänge, welche eine Lieferbeziehung zwischen der Bw. und den

Mitarbeitern abbilden. Das diesbezüglich vorgebrachte Argument, dass die von den Mitarbeitern direkt vorgenommenen Zahlungen lediglich Abkürzungszahlungen darstellen, geht dabei ins Leere. Wenn es sich nämlich tatsächlich um Abkürzungen des Zahlungsweges gehandelt haben sollte, müssten diese Zahlungen - zwar im Endeffekt gewinnneutral aber dennoch - als Ertrags- bzw. betragsmäßig idente Aufwandsbuchung Eingang in die Bücher gefunden haben. Derartige Buchungen wurden aber unstrittig nicht vorgenommen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die von anderen Unternehmern im Inland für **sein Unternehmen ausgeführt** worden sind und in einer Rechnung iSd. §11 UStG gesondert ausgewiesen sind.

Wesentlich ist daher die Frage, ob zwischen der Bw. und der D eine Leistungsbeziehung über Lieferung von Mahlzeiten bestand bzw. wer der Leistungsempfänger der von der D erbrachten Essenslieferungen ist.

Bei vertraglich geschuldeten Leistungen ist derjenige der Leistungsempfänger der aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt oder verpflichtet wird. Nicht maßgeblich ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wird bzw. wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet wird.

Gegenstand des Vertrages zwischen der D und der Bw. ist die Erlaubnis der Bw. in ihrem Betriebsgebäude ein Restaurant zu betreiben. Dieses kann sowohl von Bediensteten der Bw. als auch von anderen Personen besucht werden. Für den Fall, dass Bedienstete das Angebot der D in Anspruch nehmen, ist vereinbart, dass diese lediglich einen Teil des Entgeltes mittels Chipkarte selbst zu bezahlen haben und die Bw. den Restbetrag entrichtet.

Gemäß Cateringvertrag (S 1165 ff Bp.-Arbeitsbogen) zwischen der Bw. und der D ist der Vertragsgegenstand die Betreibung eines Betriebsrestaurants am Standort des Betriebsgebäudes der Bw. hinsichtlich Mitarbeiterverpflegung, Verkauf der Zwischenverpflegung, Gästebewirtung, Kaffee-/Konferenzservice und Durchführung von Sonderveranstaltungen. Die Bw. stellt die dafür erforderlichen Räumlichkeiten und Inventar zur Verfügung. Energie und Wasser wird gegen Kostenverrechnung überlassen.

Die D ist aufgrund dieses Vertrages verpflichtet während bestimmter Öffnungszeiten mindestens 2 Suppen, 4 Hauptgerichte und Beilagen, Salatbuffet, Desserts und Obst im Rahmen eines Selbstbedienungsrestaurants zur Verfügung anzubieten. Der Speiseplan ist jeweils im Voraus bekannt zu geben. Die Bezahlung erfolgt grundsätzlich unbar (mittels Chipkarte).

§ 3 Pkt. 3.1. letzter Absatz lautet: *Der Abgabepreis kann vom Auftraggeber (Bw.) festgelegt werden. In diesem Zusammenhang ist es zulässig, dass der Auftraggeber (Bw.) für Mitarbeiter eines Unternehmens andere Abgabepreise festlegt als für Mitarbeiter eines anderen Unternehmens. Die Differenz zwischen Verkaufspreis und Abgabepreis ist die vom Unternehmen gewährte Stützung.*

Gemäß § 3 Pkt. 3.2. des Vertrages bietet die D auch in der Cafeteria Zwischenverpflegung wie Getränke, Brötchen, Kuchen, Süßwaren etc an. Die Preise für diese Waren werden einmal jährlich zwischen den Vertragspartnern festgelegt. Stützung für dieses Angebot sind aus dem Vertrag nicht ersichtlich. Die Bediensteten zahlen also für diese Waren den gesamten Preis selbst.

In einem Küchenausschuss dem sowohl Vertreter der Bw. als auch der D angehören, werden Fragen rund um Menüplangestaltung, Preisgestaltung, Angebotsveränderung ua. regelmäßig (alle 6-8 Wochen) diskutiert. Der Küchenausschuss ist als Qualitätssicherungs- und Kontrollorgan eingerichtet.

Aus diesem Vertrag ist ableitbar, dass die D zwar verpflichtet ist, den Mitarbeitern der Bw. eine entsprechende Auswahl an Speisen und Getränken zur Verfügung zu stellen, mit diesem Angebot aber die Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag mit der Bw. erfüllt hat. Die Lieferung der einzelnen näher bestimmten Speisen und Getränke erfolgt aufgrund eines mündlichen Kaufvertrages zwischen dem jeweiligen Mitarbeiter und der D.

Eine Lieferbeziehung zwischen der Bw. und der D kann aus dem zwischen diesen Vertragspartnern bestehenden Cateringvertrag nicht abgeleitet werden. Die Entscheidung ob und in welchem Umfang ein Liefervertrag zustande kommt entscheidet ausschließlich der jeweilige Mitarbeiter der Bw.

Dass keine Lieferungen zwischen der Bw. und der D zustande kamen, lässt sich auch daran erkennen, dass im Fall der Nichtinanspruchnahme des Angebotes durch die Mitarbeiter keine Verpflichtung der Bw. bestand, die bereitgestellten (nach Ansicht der Bw. gelieferten) und nicht abgeholten Speisen dennoch zu bezahlen. Das Risiko des Vertragsabschlusses über die Essenslieferungen trug jedoch ausschließlich die D. Würde es, wie seitens der Bw. behauptet, zu einer Lieferung zwischen der Bw. und der D und dann zu einer Weiterlieferung an die Mitarbeiter der Bw. kommen – wobei nur eine Warenbewegung stattfindet - wäre zu erwarten, dass die Bw. entweder das Risiko der nicht erfolgten Warenabnahme zu übernehmen hat oder im Vertrag entsprechende Vereinbarungen über die Risikotragung bei Nichtabnahme getroffen werden.

Trägt ein Arbeitgeber ganz oder teilweise die Kosten der Verpflegung, die ein Arbeitnehmer selbst bei einem Dritten bestellen kann, liegt ein Leistungsaustausch nur zwischen

Arbeitnehmer und Drittem statt, nicht hingegen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber oder zwischen Arbeitgeber und Drittem vor. Aus der Sicht des Dritten liegt, wenn eine Zahlung des Arbeitgebers an ihn erfolgt ein Entgelt von dritter Seite vor. Leistungsempfänger ist der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber, Letzterer ist daher auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Ruppe, UStG Kommentar³, §1 Tz 154)

Die Behauptung der Bw. dass ein Reihengeschäft vorliege lässt sich aus dem vorliegenden Vertrag in keiner Weise ableiten, im Gegenteil zeigen alle Komponenten der abgeschlossenen Verträge deutlich, dass es zu keinem Liefergeschäft über ein und denselben Gegenstand zwischen mehreren Unternehmern kam, sondern lediglich ein Liefervorgang zwischen den Arbeitnehmern und der D stattfand. Die Rechtsbeziehung zwischen der Bw. und der D bestand in der sonstigen Leistung der Bw. der D die Räumlichkeiten und die Infrastruktur für den Betrieb einer Kantine zur Verfügung zu stellen. Zusätzlich leistete die Bw. für bestimmte Kunden der D ein Entgelt von dritter Seite auf den von diesen Kunden zu entrichtenden Kaufpreis.

Der Hinweis auf die EuGH Rechtsprechung zum Eigenverbrauch bei der Verköstigung von Mitarbeiter hat keinen erkennbaren Konnex zur gegenständlichen Rechtsfrage und geht daher ins Leere.

Da sich aus dem Sachverhalt eindeutig ableiten lässt, dass die Bw. nicht Empfängerin der fakturierten Essenslieferungen ist, wurden die in Rechnung gestellten Leistungen nicht für das Unternehmen der Bw. ausgeführt. Daher fehlt es an einer gesetzlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, weshalb dieser zu versagen war.

Wien, am 18. Februar 2008