



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Christine Smolle, Ing. Helmut Jörg und Stefan Seebauer über die Berufung der Bw., vertreten durch Examina Revisions-, Treuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., 1030 Wien, Hainburger Straße 11, vom 29. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Y., betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Juni 2005 vom 23. Mai 2007 und Umsatzsteuer für das Jahr 2005 vom 15. Juni 2007 nach der am 25. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Teil des Sammel- und Verwertungssystems im Sinne des Abfallwirtschaftsgesetzes (AWG) 2002 und betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung das Sammeln und Verwerten von Altglas.

Anlässlich einer gemäß § 144 BAO durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum April 2005 bis Dezember 2005 wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Das geprüfte Unternehmen hat im Rahmen der Verbuchung einer Rechnung, welche durch das Expertengremium gemäß § 33 AWG 2002 an das geprüfte Unternehmen mit 20 % Umsatzsteuer ausgestellt wurde, den Vorsteuerabzug in der UVA 6/05 geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung (BP) stellte jedoch fest, dass der korrespondierende Auftrag für die Prüfung durch die Experten durch das Bundesministerium für Land und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (BMLFUW) per schriftliche Bestellung erfolgte. Die Grundlage dafür ist im § 33 (1) AWG 2002 geregelt. Der Auftrag und Leistungsaustausch erfolgte daher zwischen dem Ministerium und den Experten.

Die geprüften Sammel- und Verwertungssysteme haben gem. §§ 33 und 34 AWG 2002 eine Auskunftspflicht, sowie die Pflicht die Kosten zu tragen.

Lt. § 35 AWG 2002 ist in bestimmten Abständen ein Gutachten zu erstellen und dem Bundesminister für Land und Forstwirtschaft zu übermitteln, welcher es dem Beirat gem. § 34 AWG 2002 weiterzuleiten hat.

Gem. § 12 (1) UStG 1994 steht der Vorsteuerabzug zu:

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Es kann nur derjenige die Vorsteuer abziehen, der Empfänger der Leistung ist und für dessen Unternehmensbereich die Leistung bestimmt ist. Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat. Nicht maßgeblich ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wird oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgeltes belastet wird (Vgl. Ruppe UStG, S. 1082).

Ein Leistungsaustausch setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Da im vorliegenden Prüfungsfall der Auftraggeber und Leistungsempfänger das Bundesministerium war und diesem kein Vorsteuerabzug zusteht, kann nach Ansicht der BP das geprüfte Unternehmen keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Die in Abzug gebrachte Vorsteuer in Höhe von € 28.256,80 wird durch Festsetzung der UVA 06/2005 nachgefordert."

Das Finanzamt erließ entsprechend den BP-Feststellungen einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Juni 2005, in weiterer Folge einen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2005 und verwies begründend auf den BP-Bericht.

In der fristgerecht eingebrochenen **Berufung** gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffend den Monat Juni 2005 und gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid betreffend das Jahr 2005 führte die Bw. aus, dass beide Bescheide rechtswidrig seien, weil die Vorsteuer

einer an die Bw. gelegten Rechnung eines Expertengremiums aberkannt, obwohl alle geforderten Voraussetzungen und Bedingungen für den Vorsteuerabzug erfüllt worden seien. Die Betriebsprüfung habe im Zuge einer Umsatzsteuernachschaubestritten, dass die Bw. Leistungsempfängerin der rechnungsrelevanten Leistung des Expertengremiums sei.

Grundlage für die Expertenprüfung sei das Abfallwirtschaftsgesetz (AWG) 2002 in der Stammfassung BGBI. 102/2002. Da das AWG 2002 zwischenzeitig mehrfach geändert worden sei, würden sich sämtliche rechtliche Ausführungen auf die zum Zeitpunkt der Expertenprüfung geltende Fassung des AWG 2002 beziehen.

Die Bw. sei ein vom Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (BMLFUW) genehmigter Betrieb, der zum Sammeln und Verwerten von Altglas im ARA-System berechtigt sei.

Über haushaltsnahe Sammel- und Verwertungssysteme bestehe gemäß § 35 AWG 2002 eine Missbrauchsaufsicht.

Im Rahmen dieser Aufsicht habe ein vom BMLFUW eingerichtetes Expertengremium ein Gutachten zu erstellen und dem BMLFUW zu übermitteln (§ 35 Abs. 1 AWG 2002).

Im § 35 Abs. 3 AWG 2002 sei der Umfang der Mitwirkungspflicht des Sammel- und Verwertungssystems festgelegt.

Im § 33 Abs. 4 AWG 2002 sei die Kostentragung für die Tätigkeit des Expertengremiums geregelt.

Der Auftrag und der Leistungsaustausch seien nicht zwischen dem Ministerium und den Experten erfolgt.

Das Expertengremium sei nicht durch das Bundesministerium mit der Gutachtenerstellung beauftragt worden, sondern der BMLFUW habe dieses lediglich einzurichten und mit den in § 33 Abs. 1 AWG 2002 genannten Personen zu besetzen.

Der Auftrag zur Erstellung des Gutachtens entfalte sich kraft gesetzlicher Vorschrift im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994.

Aus dem Umstand, dass der Bundesminister das Expertengremium einrichte und besetze, sei nicht zu entnehmen, dass die Beauftragung seitens des Bundesministers erfolgt sei. Dadurch solle vielmehr die Unabhängigkeit der Experten sichergestellt werden.

Auch aus der Bestimmung des § 35 Abs. 4 AWG 2002 lasse sich nicht ableiten, dass der Bundesminister das Gutachten beauftragt habe.

Aufgrund eines Schreibens vom 18. März 2005 an die Altstoff Recycling Austria AG (ARA-AG) sei nicht das BMLFUW Auftraggeber der Gutachten, sondern ergebe sich die Pflicht zu deren Erstellung unmittelbar aus den §§ 32 ff. AWG 2002.

In den §§ 29 bis 36 seien die Geschäftsgrundlagen der Sammel- und Verwertungssysteme definiert.

Die Einhaltung und Vollziehung dieser gesetzlichen Bestimmungen seien die unmittelbare rechtliche und wirtschaftliche Grundlage für die Bw. und alle in diesen Bestimmungen beschriebenen Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes würden für die Bw. erbracht werden.

Ziel des Gutachtens sei die Feststellung, ob die Bw. bestimmte gesetzlich, verordnungsmäßig und bescheidmäßig vorgeschriebenen Auflagen eingehalten habe. Das Gutachten verschaffe somit der Bw. den Nachweis, den genannten Auflagen und Bestimmungen entsprochen zu haben. Somit sei die Bw. die Leistungsempfängerin des Gutachtens, da sie als Bescheidträgerin und Normunterworfene die Einhaltung der gesetzlichen, verordnungsmäßigen und bescheidmäßig vorgeschriebenen Bestimmungen und Auflagen nachzuweisen habe.

Die Experten hätten die der Umsatzsteuer unterworfene Tätigkeit der Bw. geprüft und sei das Ergebnis der Überprüfung die Grundlage und Voraussetzung für das unternehmerische Handeln der Bw.

Der Umstand, dass der Leistende das Gutachten an einen Dritten, die Aufsichtsbehörde, zu übermitteln habe, sei umsatzsteuerlich nichts Neues und mit Berichtspflichten und Bestellungen von Prüfungsorganen an Aufsichtsbehörden vergleichbar (siehe z.B. § 11 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz, § 25 Aktiengesetz, u.v.m.).

Leistungsempfänger sei, wer zur Entgegennahme der Leistung verpflichtet sei (Ruppe, UStG-Kommentar, § 12, Tz 69). Die Bw. sei verpflichtet, an den Leistungen des Expertengremiums mitzuwirken und die Leistung in Form eines an den Bundesminister ergehenden Gutachtens entgegenzunehmen.

Der Umstand, dass die Bw. Leistungsempfängerin sei, verdeutliche sich anhand der Tatsache, dass das Expertengremium selbst eine Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 an die Bw. gelegt habe.

Aus der Sicht des Gesetzgebers sei die Bw. die Leistungsempfängerin, da das AWG 2002 im Zusammenhang mit dem Expertengutachten eine Vorschreibung in Form einer Gebührennote nicht vorsehe.

Die im § 33 Abs. 3 AWG 2002 geregelte Kostentragungspflicht und die Definition des Anspruchs gemäß § 33 Abs. 4 AWG 2002 hätten lediglich klarstellenden Charakter.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer **Stellungnahme** zur Berufung aus, dass sie den strittigen Vorsteuerbetrag deshalb verwehrt habe, weil das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft Auftraggeber gewesen sei, auch wenn die Bw. die Kosten des Gutachtens bezahlt habe und als Rechnungsempfängerin aufscheine. Das Bundesministerium sei im hoheitlichen Wirkungsbereich tätig gewesen und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Aus diesem Grund sei auch die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen.

In rechtlicher Hinsicht wurde nach Zitierung der §§ 31, 33, 34, 35 AWG 2002 vorgebracht, dass weder die Bw. noch die BP die Umsatzsteuerpflicht der Leistung in Frage stellen würden. Strittig sei lediglich, wer Auftraggeber und wer Empfänger der Leistung gewesen sei.

Aufgrund der zivilrechtlichen Betrachtungsweise besitze derjenige die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet sei. Leistungsempfänger sei somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller der Leistung.

Laut Bw. sei der Auftrag zur Gutachtenserstellung nicht vom BMLFUW erteilt worden, sondern entfalte sich kraft gesetzlicher Vorschrift.

Das Vorbringen der Bw., das Gutachten verschaffe ihr einen Nachweis, ob sie den gesamten Auflagen und Bestimmungen entsprochen habe, treffe nicht zu, da der Sinn des Gutachtens die Wahrung der Aufsichts- und Kontrollfunktion des BMLFUW sei.

Die Sammel- und Verwertungssysteme besäßen keine Merkmale, die ein Auftraggeber normalerweise besitze. Sie könnten weder den Beginn der Leistungserstellung, noch irgendein Detail der Leistung, noch die Leistungsausführenden bestimmen. Sie hätten lediglich eine Mitwirkungs- und Zahlungspflicht kraft Gesetzes.

Die Sammel- und Verwertungssysteme seien daher auch nicht Auftraggeber, da sie nichts mitbestimmen sollten und könnten.

Leistungsempfänger der Gutachtertätigkeit eines vom Gericht beauftragten Sachverständigen sei das Gericht. Die unterlegene Partei, die die Kosten letztlich zu tragen habe, sei nicht Leistungsempfängerin der Gutachtertätigkeit und daher diesbezüglich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Analog dazu sei die Gutachtertätigkeit der vom BMLFUW bestellten Experten zu sehen. Demnach sei Leistungsempfänger das BMLFUW, welches mit der Bestellung der Experten seiner gesetzlichen Aufsichts- und Kontrollfunktion nachgekommen sei. Da das Bundesministerium im Hoheitsbereich tätig gewesen sei, hätte es

bei einer bescheidmäßigen Vorschreibung der Kosten an die Bw. die Umsatzsteuer nicht ausweisen können.

Die Bw. leite aus der Tatsache der Rechnungsausstellung der Experten an sie ab, dass sie Leistungsempfängerin sei. Diese Ansicht treffe laut BP nicht zu.

Aus dem Umstand, das Gesetz sehe die Vorschreibung einer Gebührennote an die Bw. nicht ausdrücklich vor, sei nicht zu schließen, dass die Bw. Leistungsempfängerin sei.

Ein Vorsteuerabzug sei grundsätzlich nicht zulässig, wenn in der Rechnung ein anderer bezeichnet worden sei, als der Leistungsempfänger.

In der **Gegenäußerung** zur BP-Stellungnahme brachte die Bw. vor, dass sich der Auftrag zur Durchführung des Gutachtens gemäß § 35 AWG 2002 direkt aus dem Gesetz ableite und somit ein Gutachten kraft gesetzlicher Anordnung sei. Eine entsprechende Bestätigung wurde der Gegenäußerung beigelegt.

Die Bw. vertrete weiters die Ansicht, dass gemäß Umsatzsteuergesetz nicht der Auftraggeber sondern der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt sei. Strittig sei demnach im vorliegenden Fall, wer Leistungsempfänger sei.

Die Ausführungen der BP, der Rechnungsempfänger sei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, stehe im Widerspruch zum Umsatzsteuergesetz, da gemäß § 11 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 der Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, verpflichtet sei, Rechnungen auszustellen. Das Expertengremium sei dieser Pflicht im Rahmen der Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung an die Bw. nachgekommen und habe somit durch die Rechnungslegung an die Bw. offenbar die Ansicht vertreten, dass die Bw. Leistungsempfängerin des Gutachtens sei.

Im vorliegenden Fall sei nicht von einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise auszugehen, da sich der Auftrag zum Gutachten direkt aus dem Gesetz ableite und die zivilrechtliche Betrachtungsweise demnach zu einem falschen rechtlichen Schluss führe. Die BP gehe immer von einem zivil- bzw. schuldrechtlichen Auftragsverhältnis aus und lasse dabei außer Acht, dass ein gesetzlicher Auftrag vorliege. Naturgemäß seien die für ein zivilrechtliches Schuldverhältnis geforderten Merkmale anders als bei einem gesetzlichen Auftrag. Tatbestand sei vielmehr, dass der Gutachtensauftrag kraft Gesetzes erfolgt sei und ein zivilrechtliches Schuldverhältnis nicht vorliege. Bei Umsätzen aufgrund gesetzlicher Anordnung sei derjenige Leistungsempfänger, der zur Entgegennahme der Leistung verpflichtet sei.

Im vorliegenden Fall bestehe die Leistung des Expertengremiums in der Erstellung und Übermittlung des Gutachtens an den BMLFUW und sei die Bw. zur Entgegennahme der Leistung in der vom Gesetz definierten Form verpflichtet.

Der Vergleich der BP mit der Gutachtertätigkeit eines vom Gericht beauftragten Sachverständigen sei aufgrund der unterschiedlichen Rechtsgrundlage nicht zielführend. Die Gebühr des Sachverständigen sei im eigens dafür geschaffenen Gebührenanspruchsgesetz geregelt und stehe ihm (dem Sachverständigen) für die in Erfüllung des gerichtlichen Auftrages erforderliche Mühwaltung zu (Ruppe, Kommentar zu UStG, § 1, Tz. 58). Im Gegensatz zur Erstellung des Gutachtens gemäß § 35 AWG 2002 sei der Sachverständige durch das Gericht für einen konkreten Auftrag bestellt worden, erhalte vom Gericht den Auftrag und rechne seine Leistung direkt mit dem Gericht ab. Ein Auftrag aufgrund gesetzlicher Anordnung liege im Falle des Gerichtssachverständigen im Gegensatz zu § 35 AWG 2002 nicht vor, da das Gericht im Rahmen seiner Befugnisse über die Notwendigkeit der Bestellung eines Gutachters und den Inhalt des zu erstellenden Gutachtens entscheide.

Somit sei festzuhalten, dass die Erstellung des konkreten Gutachtens kraft gesetzlicher Anordnung erfolgt sei, welches auch durch das zuständige Bundesministerium bestätigt worden sei. Eine Analogie mit einem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis bzw. mit einem Gerichtssachverständigen sei daher nicht möglich.

In den Fällen der Umsätze aufgrund gesetzlicher Anordnung sei der Leistungsempfänger, wer zur Entgegennahme der Leistung verpflichtet sei. Die Bw. sei gesetzlich verpflichtet, an den Leistungen des Expertengremiums mitzuwirken und die Leistung in Form eines an den Bundesminister ergehenden Gutachtens entgegenzunehmen.

Diese Sichtweise sei auch dadurch bestätigt, da das Expertengremium die Rechnung an die Bw. ausgestellt habe, für die die Umsätze ausführt worden seien.

Im ergänzenden **Ermittlungsverfahren** durch den unabhängigen Finanzsenat (UFS) teilte das BMLFUW mit, dass die Bw. neben dem Ministerium als Aufsichtsbehörde, Adressatin des Gutachtens sei, da § 33 Abs. 3 iVm. Abs. 4 AWG 2002 eine Kostentragepflicht und keine Kostenersatzpflicht festlege.

Das BMLFUW könne zwar als Aufsichtsbehörde mögliche Aufsichtsmaßnahmen setzen, wobei die Vollständigkeit und nicht der über den gesetzlichen Prüfungsumfang hinausgehende Umfang zu beurteilen sei. Wäre die Bw. nicht Adressatin des Gutachtens, könnte sie nicht die Angemessenheit der Vergütung an das Expertengremium anhand des erforderlichen Umfangs des Gutachtens und des hieraus resultierenden Zeit- und Arbeitsaufwands der Experten kontrollieren, was die Kostentragungsbestimmung des AWG mangels einer genauen Regelung

über die Höhe der Vergütung verfassungsrechtlich bedenklich machen würde. Aus einer verfassungskonformen Interpretation des § 35 AWG 2002 ergebe sich somit die Notwendigkeit, dass das Expertengutachten nicht nur an das BMLFUW, sondern auch an die Bw. zu übermitteln sei. Empfänger und Adressaten des Expertengutachtens seien daher das BMLFUW und die Bw., wobei es keine Rolle spielt, ob das Gutachten über das BMLFUW an die Bw. oder direkt an die Bw. zugeleitet worden sei.

In der am 25. November 2008 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde nochmals seitens der Bw. unter Anführung deutscher Literaturmeinung, nämlich Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 15, Anm. 114, bekräftigt, dass bei Umsätzen, die auf Grund des Gesetzes bewirkt worden seien, derjenige Leistungsempfänger sei, der Schuldner der Gegenleistung sei. § 33 Abs. 4 AWG 2002 regelt eindeutig, dass die Bw. die Kosten zu tragen habe. Damit sei jene Partei definiert, die letztlich die Gegenleistung für das Gutachten schulde. Somit sei die Bw. als Leistungsempfängerin anzusehen. In § 15, Anm. 143 gleicher Kommentar wird die Meinung vertreten, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise derjenige, der den Aufwandsatz kraft Gesetzes trage, Leistungsempfänger sei und den Vorsteuerabzug geltend machen könne. Auch in § 15, Anm. 153 vertreten Rau/Dürrwächter die Ansicht, wenn ein Dritter Auftraggeber der Leistung sei, sei derjenige der wirtschaftliche Leistungsempfänger, der die Gegenleistung kraft Gesetzes oder vertraglich im Innenverhältnis in voller Höhe trägt.

Aus der Sicht der Bw. sei die Prüfung durch das Expertengremium mit der Überprüfung eines Kraftfahrzeugs gem. § 57a KFG zu vergleichen. Unter der Überschrift Sicherheit habe jeder Zulassungsbesitzer eines Fahrzeugs dieses wiederkehrend begutachten zu lassen, ob das Fahrzeug den Erfordernissen der Verkehrs- und Betriebssicherheit entspricht.

Auf Grund der Systematik des Umsatzsteuergesetzes solle die Umsatzsteuer zwischen Unternehmern kein Kostenfaktor sein. Die Übernahme der Vorsteuer als Aufwand würde eine erhebliche Belastung für die Systeme darstellen.

Mit den Experten habe es äußerst weit reichende Diskussionen gegeben, die im Bereich Glas weit über das hinausgegangen seien, was gesetzlicher Auftrag sei. Die Behandlung dieser Sonderthemen sei aus dem Bedürfnis der Gesellschaften entstanden, dass außenstehende Experten ihre Meinung hiezu äußern.

Die Prüfung sei grundsätzlich in der Art und Weise abgelaufen, dass die Experten mehrere Monate in enger Zusammenarbeit mit den einzelnen Gesellschaften geprüft hätten. Im Wesentlichen sei es um die Geschäftsgrundlagen des ARA-Systems gegangen, dass die Gebarungsgrundsätze – Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit, Zweckmäßigkeit – eingehalten worden seien. Die Bw. sei zur Entgegennahme der Leistung verpflichtet gewesen, sie habe

das Gutachten als Nachweis der Geschäftstätigkeit akzeptieren müssen, sie habe im Vorfeld die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Expertengutachten eingeräumt und die Endausfertigung des Gutachtens schließlich vom Ministerium vorgelegt bekommen.

Über einen längeren Zeitraum habe es zwischen dem Expertengremium und der Bw. einen sehr intensiven Meinungs- und Leistungsaustausch gegeben.

Das System (die Bw.) habe die bescheidmäßigen Erläuterungen und zusätzlichen Grundlagen zu beachten. Zu diesen Grundlagen zähle die Expertenprüfung als Teil der Geschäftstätigkeit der Bw. dazu und sei nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise das System (die Bw.) Empfänger der Leistung des Expertengremiums. Nach der deutschen Kommentarameinung ist derjenige Leistungsempfänger, der die Leistung bezahlt. Das Kapitel des aufsichtsbehördlichen Teils des AWG 2002 sei in der Gesamtsicht untergeordnet, weil es darum gehe, die Geschäftsgrundlagen der Bw. gesetzeskonform nachzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass die Bw. ein vom BMLFUW genehmigter Betrieb ist, der zum Sammeln und Verwerten von Altglas berechtigt ist, sowie die Entrichtung des Entgelts für ein Gutachten gem. § 35 AWG 2002 durch die Bw.

Strittig ist die Frage, ob die Bw. Leistungsempfängerin und dadurch berechtigt ist, die durch den Leistenden (= das Expertengremium) ausgewiesene Vorsteuer abzuziehen.

In rechtlicher Hinsicht gelangen ua. folgende gesetzliche Bestimmungen zur Anwendung: § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994, § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 und §§ 2, 29 bis 36 AWG 2002 in der für den Berufungsfall geltenden Fassung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. 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 § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Somit kann ein Unternehmer – wie die Betriebsprüfung zutreffend ausgeführt hat – Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden ist. Das bedeutet, dass nur der Empfänger der Leistung die Vorsteuer

abziehen kann, und dass die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bestimmt sein muss (Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12, Tz 63).

Wenn die Bw. nun in der Berufung vorbringt, alle geforderten Voraussetzungen und Bedingungen für einen Vorsteuerabzug seien erfüllt worden, trifft dies nicht zu. Während die Amtspartei im gegenständlichen Fall die Ansicht vertritt, Empfänger der Leistung des Expertengremiums sei der BMLFUW, gelangt die Bw. zur Ansicht, dass sie die Leistungsempfängerin sei. Denn die Einhaltung und Vollziehung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 29 bis 36 AWG 2002 seien die unmittelbare rechtliche und wirtschaftliche Grundlage für die Bw. und würden alle beschriebenen Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes für die Bw. erbracht werden. Wirtschaftlich betrachtet, könnte man zur Ansicht gelangen, dass die im AWG 2002 beschriebenen Leistungen für die Bw. zu erbringen seien, diese Sichtweise vertritt jedoch nicht der erkennende Senat. Wie die Bw. zutreffend ausgeführt hat, hat das vom BMLFUW eingerichtete Expertengremium kraft gesetzlicher Anordnung im Sinne der eingangs zitierten Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ein Gutachten betreffend haushaltsnaher Sammel- und Verwertungssysteme (Bw.) zu erstellen (§ 35 Abs. 1 AWG 2002). Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten (Ruppe, UStG-Kommentar³, § 1, Tz 258). Für den vorliegenden Fall gilt demnach, dass der BMLFUW Leistungsempfänger für die vom Expertengremium erbrachte Leistung ist. Entscheidend ist nämlich, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. Das Expertengremium hat auf Grund des § 33 Abs. 3 AWG 2002, also kraft Gesetzes, ein Gutachten zu erstellen und ergibt sich daraus zweifelsfrei, dass dieses Gremium seine Leistung dem BMLFUW erbringt. Es besteht somit im umsatzsteuerrechtlichen Sinn kein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Expertengremium, sodass die Bw. eben aus dieser Leistung keine Vorsteuer abziehen kann.

Soweit die Bw. vermeint, der Auftrag und der Leistungsaustausch seien nicht zwischen dem Ministerium und den Experten erfolgt, ist der Bw. insofern beizupflichten, da der Auftrag zur Gutachtenserstellung nicht durch das Ministerium, sondern auf Grund gesetzlicher Anordnung erfolgt ist. Wie oben bereits erwähnt hat aber jedenfalls auch kein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Expertengremium stattgefunden.

Auch das Vorbringen der Bw., das Expertengremium sei nicht durch das BMLFUW beauftragt worden, sondern der BMLFUW hat dieses einzurichten und mit den entsprechenden Personen zu besetzen, trifft zu. Wenn jedoch die Bw. ausführt, aus dem Umstand, dass der BMLFUW das Expertengremium einrichte und besetze, sei nicht zu entnehmen, dass die Beauftragung durch den BMLFUW erfolgt sei, sondern dass mit der Bestellung die Unabhängigkeit der

Experten sichergestellt sei, übersieht sie, dass § 33 Abs. 3 AWG 2002 in klaren Worten die gesetzliche Pflicht des Gremiums zur Gutachtenserstellung normiert.

Mit der Ansicht des UFS übereinstimmend ist das Vorbringen der Bw., aus der Bestimmung des § 35 Abs. 4 AWG 2002 lasse sich die Beauftragung des Gutachtens durch den BMLFUW nicht ableiten; denn gemäß dieser Bestimmung hat der BMLFUW das Gutachten dem Beirat, der zur Beratung im Rahmen der Missbrauchsaufsicht eingerichtet ist, weiterzuleiten.

Der Hinweis auf das Schreiben vom 18. März 2005 an die ARA-AG verfängt insoweit nicht, als der UFS ebenfalls die Ansicht der Bw. teilt, die Pflicht zur Erstellung eines Gutachtens ergibt sich unmittelbar auch Grund der einschlägigen Bestimmungen des AWG 2002.

Wenn die Bw. vermeint, die Einhaltung und Vollziehung der Bestimmungen des AWG 2002 seien unmittelbare rechtliche und wirtschaftliche Grundlage für die Bw. und alle in diesen Bestimmungen beschriebenen Leistungen würden für die Bw. im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erbracht werden, ist darauf hinzuweisen, dass es nicht allein darauf ankommt für wen die Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt worden sind. Ein Grundprinzip im Umsatzsteuerrecht ist das Vorliegen eines Leistungsaustausches. Der Leistungsaustausch verlangt auf der einen Seite einen Unternehmer und auf der anderen Seite einen Abnehmer oder Leistungsempfänger. Um beantworten zu können, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, muss die Leistung zugerechnet, d.h. persönlich zugeordnet werden. Die persönliche Zurechnung entscheidet über die Steuerschuldnerschaft, das Recht auf Vorsteuerabzug, die Frage, wie viele Umsätze zustande gekommen sind und unter Umständen auch über Steuerbefreiungen und den Steuersatz (Ruppe, UStG-Kommentar³, § 1, Tz 253). Eben dieser Leistungsaustausch zwischen Bw. und Expertengremium ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Es liegt zwar ein leistendes Unternehmen vor (das Expertengremium), Leistungsempfängerin ist jedoch nach Ansicht des erkennenden Senates nicht die Bw. Bei Umsätzen, die auf Grund gesetzlicher Anordnung bewirkt werden, ist es die behördliche Anordnung selbst, aus deren Inhalt und Zweck sich der Leistungsadressat ergibt (Ruppe, UStG-Kommentar³, § 1, Tz 264). Der § 33 Abs. 1 AWG 2002 normiert, dass der BMLFUW zur Unterstützung bei der Überprüfung von haushaltsnahen Sammel- und Verwertungssystemen ein Expertengremium einzurichten hat. Daraus lässt sich ohne Zweifel der Zweck der Einrichtung eines solchen Gremiums ableiten, nämlich dass der BMLFUW bei der Überprüfung der Bw. durch ein Expertengremium unterstützt wird. Demnach ist der BMLFUW der Leistungsadressat und findet kein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Expertengremium statt. Aus diesem Grund steht ihr auch kein Vorsteuerabzug zu. Soweit die Bw. angibt, Ziel des Gutachtens sei die Feststellung, ob sie bestimmte gesetzlich, verordnungsmäßig und bescheidmäßig vorgeschriebene Auflagen eingehalten habe, ist zu

erwidern, dass der Senat – wie oben ausgeführt – diese Ansicht aus den Bestimmungen des AWG 2002 nicht erkennen kann.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., das Gutachten verschaffe ihr den Nachweis, die genannten Auflagen und Bestimmungen eingehalten zu haben, möge dies aus der Sicht der Bw. zutreffen, aus der gesetzlichen Bestimmung des § 35 Abs. 2 Z. 1 bis 5 AWG 2002 trifft diese Schlussfolgerung nicht zu. Die Bestimmung des § 35 AWG 2002 findet sich unter dem Titel Missbrauchsaufsicht über haushaltsnahe Sammel- und Verwertungssysteme und ordnet im Wesentlichen die Erstellung eines Gutachtens durch ein Expertengremium, die Übermittlung desselben an den BMLFUW, den Inhalt des Gutachtens, die Mitwirkungspflicht der Bw. an der Erstellung dieses Gutachtens und die Weiterleitung des Gutachtens durch den BMLFUW an den Beirat an. Daraus ist für den erkennenden Senat klar abzuleiten, dass das vorrangige Ziel dieses Expertengutachtens die Missbrauchsaufsicht des zuständigen Bundesministers über die Bw. ist.

Betreffend die der Umsatzsteuer unterliegenden Tätigkeit der Bw. ist die Bw. der Ansicht und wird diese auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nochmals vorgebracht, dass das Expertengutachten die Grundlage und Voraussetzung für das unternehmerische Handeln der Bw. sei. Mag diese Sichtweise aus betriebswirtschaftlichen Gründen auch zutreffen, so lässt doch für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznieder der Leistung) das Umsatzsteuergesetz grundsätzlich keinen Raum. Das ergibt sich aus jenen Vorschriften, die ausdrücklich Abweichungen von der zivilrechtlichen Betrachtung zulassen und auch aus der Verknüpfung des Vorsteuerabzugs mit der Rechnung (Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12, Tz. 64). Für den erkennenden Senat ist demnach Leistungsempfänger des Expertengutachtens der BMLFUW.

Wenn die Bw. vermeint, der Umstand der Übermittlung des Gutachtens an die Aufsichtsbehörde, sei umsatzsteuerlich nichts Neues und mit Berichtspflichten an Aufsichtsbehörden vergleichbar, verkennt sie, dass das Expertengremium das Gutachten zu erstellen und dem BMLFUW zu übermitteln hat (§ 35 Abs. 1 AWG 2002). Die Gutachtenserstellung nach dem AWG 2002 und die Berichtspflichten der Bw. sind voneinander getrennt zu halten. In § 32 Abs. 4 AWG 2002 hat nämlich die Bw. dem BMLFUW jährlich einen Bericht über die Erfüllung der Verpflichtungen nach dem AWG vorzulegen. Daran, dass das Expertengutachten und der Bericht der Bw. an die Aufsichtsbehörde zwei verschiedene Schriftstücke sind, hat der Senat keine Zweifel.

Die Bw. bringt in der Berufung weiters vor, dass nach Ruppe derjenige Leistungsempfänger sei, der zur Entgegennahme der Leistung verpflichtet sei und die Bw. sei verpflichtet, an den Leistungen des Expertengremiums mitzuwirken und die Leistung in Form eines an den

BMLFUW ergehenden Gutachtens entgegenzunehmen. Dieses Vorbringen ist nur teilweise richtig. Nach § 35 Abs. 3 AWG 2002 hat die Bw. alle zur Erstellung des Gutachtens erforderlichen Auskünfte zu erteilen und Einsicht in die diesbezüglichen Geschäftsunterlagen zu gewähren. Daraus ist eindeutig eine Mitwirkungspflicht der Bw. zur Erstellung des Gutachtens zu erkennen, die Pflicht, die Leistung in Form eines Gutachtens entgegenzunehmen, ist für den erkennenden Senat aus den Bestimmungen des AWG 2002 jedoch nicht nachvollziehbar.

Soweit die Bw. zur Ansicht gelangt, dass an Hand der Rechnungslegung durch das Expertengremium an die Bw. verdeutlicht worden sei, die Bw. sei Leistungsempfängerin der Leistung des Expertengremiums geworden, ist zu bemerken, dass bei der Ausstellung von Rechnungen auch Fehler unterlaufen können und allein durch die Nennung eines Rechnungsempfängers auf einer Rechnung dieser nicht zum Leistungsempfänger wird. Zwar schuldet das Expertengremium in Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag auf Grund der vorliegenden Rechnung, es hätte jedoch die Möglichkeit den Rechnungsadressat der Rechnung zu berichtigen.

Wenn die Bw. erwähnt, aus der Sicht des Gesetzgebers sei sie die Leistungsempfängerin, weil das AWG 2002 keine Vorschreibung der Kosten des Expertengutachtens in Form einer Gebührennote vorsehe, ist zu erwidern, dass die Form der Kostentragung für die persönliche Zurechnung der Leistung nicht maßgebend ist. § 35 Abs. 1 AWG 2002 normiert, dass das Expertengremium ein Gutachten zu erstellen und dem BMLFUW zu übermitteln hat und § 33 Abs. 3 AWG 2002 bestimmt, wer die Kosten für diese Tätigkeit zu tragen hat. Während nun im Umsatzsteuerrecht der Normalfall darin besteht, dass der Unternehmer (Leistungsverpflichteter) selbst die Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger ausführt und der Leistungsempfänger dem Unternehmen das Entgelt entrichtet, sind auch Abweichungen sowohl hinsichtlich der Leistungserbringung als auch der Entgeltsentrichtung möglich (Ruppe, UStG-Kommentar³, § 1, Tz 263). Eine solche Konstellation ist auch im vorliegenden Fall gegeben: Die Bw. hat das Entgelt für die Gutachtenserstellung entrichtet und der BMLFUW ist Leistungsempfänger des Expertengutachtens. Infolge des unmissverständlichen Wortlauts der Bestimmungen der §§ 35 Abs. 1 und 33 Abs. 3 AWG 2002 ist die von der Bw. dargestellte Interpretation, die Bw. sei Leistungsempfängerin des Expertengutachtens, weil die Kosten dieses Gutachtens nicht als Gebührennote vorgeschrieben worden seien, allerdings nicht heranziehbar.

Betreffend die Ausführungen der Bw. über den klarstellenden Charakter des § 33 Abs. 3 und 4 AWG 2002 herrscht Einvernehmen zwischen dem UFS und ihr. Nicht nachvollziehbar ist jedoch, aus welchem Grund in diesem Zusammenhang die Bw. die Leistungsempfängerin sei.

Anlässlich der Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme legte die Bw. ein Schreiben des BMLFUW vom 11. Februar 2008 an die Altstoff Recycling Austria AG (ARA AG) vor, worin zum Ausdruck gebracht wird, dass der BMLFUW nicht Auftraggeber des Gutachtens gem. § 35 AWG 2002 sei, sondern sich die Pflicht zu dessen Erstellung direkt aus den §§ 32 ff. AWG 2002 ergebe. Diese Ansicht vertritt auch der UFS.

Soweit dieses Schreiben, welches nicht direkt an die Bw. gerichtet ist, angibt, das Sammel- und Verwertungssystem und das BMLFUW seien Empfänger eines solchen Gutachtens, ist darauf hinzuweisen, dass der dieses Schreiben verfassende Sachbearbeiter offensichtlich kein in der Umsatzsteuer ausgebildeter Mitarbeiter ist und lediglich auf Grund der Kostentragung des Gutachtens durch die Bw. vermeinte, diese sei auch im umsatzsteuerlichen Sinn Leistungsempfängerin des Gutachtens.

Wenn die Bw. zu den Ausführungen der BP, der Rechnungsempfänger sei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, darauf hinweist, dies stehe im Widerspruch zum Umsatzsteuergesetz, dann ist sie einem Missverständnis unterlegen, denn diese Aussage der BP ist im Zusammenhang mit dem gesamten Absatz ihrer Stellungnahme zu verstehen. Der Bw. wurde nämlich der Vorsteuerabzug verwehrt, weil der Besteller des Gutachtens – das BMLFUW – der Auftraggeber im hoheitlichen Wirkungsbereich gewesen sei. Die Schlussfolgerung der BP: Aus diesem Grund ist auch nicht der Rechnungsempfänger und Bezahlter zum Vorsteuerabzug berechtigt, müsste daher richtigerweise lauten: Aus diesem Grund ist auch nicht die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Soweit sich die Bw. auf die Ansicht des Expertengremiums stützt und aus dessen Rechnungslegung an die Bw. ableitet, die Bw. sei Leistungsempfängerin, ist ihr – wie oben bereits aufgezeigt – nicht zuzustimmen. Die Bw. ist im umsatzsteuerlichen Sinn nicht die Leistungsempfängerin des Gutachtens des Expertengremiums, da kein Leistungsaustausch zwischen ihr und dem Gremium stattgefunden hat. Denn die vom Expertengremium in der Honorarnote vom 14. Juni 2005 irrtümlich angeführte Leistungsempfängerin (= die Bw.) stimmt nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger (= der BMLFUW) überein. Somit sind bei der angegebenen Leistungsempfängerin die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben, weil sie für ihr Unternehmen keine Leistung erhalten hat (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, § 11, Tz 64).

Betreffend das Vorbringen, die für ein zivilrechtliches Schuldverhältnis geforderten Merkmale seien anders, als bei einem gesetzlichen Auftrag, stimmt der Senat, ebenso wie hinsichtlich der Aussage, das Gutachten ist kraft gesetzlicher Anordnung erstellt worden, mit der Bw. durchaus überein. Wenn die Bw. jedoch in weiterer Folge davon ausgeht, bei Umsätzen auf Grund gesetzlicher Anordnung sei derjenige Leistungsempfänger, der zur Entgegennahme der

Leistung verpflichtet sei und im gegenständlichen Fall sei die Bw. verpflichtet gewesen, die Leistung des Expertengremiums in der vom Gesetz definierten Form entgegenzunehmen, vermag sich der erkennende Senat dieser Auffassung nicht anzuschließen. Gem.

§ 33 Abs. 1 AWG 2002 unterstützt das Expertengremium den BMLFUW bei der Überprüfung haushaltsnaher Sammel- und Verwertungssysteme und gem. § 35 Abs. 1 leg.cit. hat das Expertengremium unter im Gesetz bestimmten Voraussetzungen ein Gutachten zu erstellen und dem BMLFUW zu übermitteln. Eine Pflicht zur Entgegennahme des Gutachtens durch die Bw. ist daraus nicht ableitbar.

Wenn die BP vorbringt, die Leistung des Expertengremiums sei mit der Gutachtertätigkeit eines Sachverständigen bei Gericht vergleichbar, schließt sich der UFS der Ansicht der Bw. an. Das Expertengremium hat eine Leistung auf Grund gesetzlicher Anordnung (§ 33 Abs. 3 AWG 2002) zu erbringen und wird diese Gutachtenserstellung weder durch das Gericht noch den BMLFUW beauftragt.

Soweit die Bw. ausführt, sie sei gesetzlich verpflichtet, an den Leistungen des Expertengremiums mitzuwirken, ist festzuhalten, dass diese Auffassung durch die Bestimmung des § 35 Abs. 3 AWG 2002 gedeckt ist, eine gesetzliche Verpflichtung der Bw. die Leistung des Expertengremiums in Form eines an den Bundesminister ergehenden Gutachtens entgegenzunehmen ist durch den erkennenden Senat nicht ersichtlich. Daran ändert auch nichts, wenn das Expertengremium die Bw. in der Honorarnote als vermeintliche Leistungsempfängerin anführt.

Wenn das BMLFUW in einem ergänzenden Schreiben die Ansicht vertritt, Adressaten des Gutachtens nach § 35 AWG 2002 seien das Ministerium und die Bw., weil § 33 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 4 AWG 2002 eine Kostentragepflicht normiere, ist darauf hinzuweisen, dass die Kostentragungspflicht für die Feststellung einer Person als Leistungsempfängerin dann heranzuziehen ist, wenn zwischen dem leistenden Unternehmer und der Leistungsempfängerin ein schuldrechtliches Vertragsverhältnis besteht. Denn die Leistungsempfängerin ist eine Person, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Abs. 1 Z. 1, Rz 131). Da im vorliegenden Berufungsfall jedoch kein schuldrechtliches Vertragsverhältnis vorliegt, sondern die Bw. aufgrund gesetzlicher Vorschriften die Kosten für die Erstellung des Gutachtens zu tragen hat, geht dieser Einwand ins Leere.

Was die vom BMLFUW angeregte verfassungskonforme Interpretation des § 35 AWG 2002 betrifft - die Bw. könnte die Angemessenheit der Vergütung an das Expertengremium nicht kontrollieren, wäre sie nicht Adressatin des Gutachtens - ist zu bemerken, dass eine in einem

Gesetz fehlende Regelung über die Kostenkontrolle einer Vergütung nicht das Recht auf Vorsteuerabzug begründen kann. Wie eingangs der rechtlichen Erwägungen bereits dargestellt, kann ein Unternehmer Vorsteuerbeträge ua. dann abziehen, wenn die Lieferungen oder Leistungen für sein Unternehmen ausgeführt werden. Dass das BMLFUW ein Expertengremium zur Unterstützung bei der Überprüfung der Bw. einzurichten, dieses Gremium ein Gutachten zu erstellen und dem BMLFUW zu übermitteln hat, hat der UFS schon festgestellt. Aus welchem Grund der Gesetzgeber keine Regelung betreffend die Kostenkontrolle getroffen hat, ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar und ist dieser jedenfalls nicht ermächtigt, im Wege einer verfassungskonformen Interpretation des § 35 AWG 2002 einen weiteren Leistungsempfänger des Expertengutachtens hinzuzunehmen.

Wenn das BMLFUW schließlich meint, Empfänger und Adressaten des Expertengutachtens seien sowohl das BMLFUW als auch die Bw., kann sich der Senat dieser Ansicht nicht anschließen. Gemäß § 33 Abs. 1 AWG 2002 hat das Ministerium zur Unterstützung bei der Überprüfung von haushaltsnahen Sammel- und Verwertungssysteme ein Expertengremium einzurichten. Das Ministerium hat demnach die Bw. zu beaufsichtigen und das Expertengremium hat das Ministerium bei dieser Aufsicht zu unterstützen. Zweck des Gremiums ist somit die Unterstützung des Ministeriums in der Kontroll- und Missbrauchsaufsicht der Bw., d.h. Leistungsempfänger der Tätigkeit des Expertengremiums ist das BMLFUW. Eine Bestimmung, woraus ersichtlich ist, dass sowohl das BMLFUW als auch die Bw. Empfänger der Leistungen des Expertengremiums im umsatzsteuerlichen Sinn ist, kann der Senat nicht erkennen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung untermauert die Bw. ihr Vorbringen, sie sei hinsichtlich des Expertengutachtens die Leistungsempfängerin, noch mit deutscher Literaturmeinung, insbesondere Rau/Dürrwächter, UStG-Kommentar, § 15, Anm. 114, die die Meinung vertreten, bei Umsätzen kraft gesetzlicher Anordnung sei derjenige Leistungsempfänger, der Schuldner der Gegenleistung sei. Hiezu ist auszuführen, dass diese Aussage allein auf den gegenständlichen Fall nicht als zutreffend erachtet wird. In § 15 Abs. 1 Z. 1 dUStG wird geregelt, dass der Unternehmer die Vorsteuerbeträge der gesetzlich geschuldeten Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann. In diesem Zusammenhang muss die obige Aussage gesehen werden. Wenn nämlich ein Zulassungsbesitzer eines Fahrzeugs kraft gesetzlicher Anordnung verpflichtet ist, dieses wiederkehrend begutachten zu lassen, dann muss der Zulassungsbesitzer für die Begutachtung seines Kfz eine Gegenleistung in einer bestimmten Höhe erbringen. Schuldner der Gegenleistung ist der Zulassungsbesitzer, der auch der Leistungsempfänger ist. In diesem Sinne ist nach Ansicht des erkennenden Senates diese Literaturmeinung zu verstehen, die

jedenfalls auf gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist, da die kostentragende Bw. nicht zugleich Leistungsempfängerin des Expertengutachtens ist.

Was das Vorbringen zu § 15 Anm. 143, ebenfalls aus dem oben zitierten dt. UStG-Kommentar, angeht, ist darauf hinzuweisen, dass diese Kommentarmeining jedenfalls nicht durch die deutsche Rechtsprechung gedeckt zu sein scheint. Im weiteren Absatz wird auf die gegenteilige Auffassung der Rechtsprechung Bezug genommen und dies u.a. durch ein Urteil des BFH vom 20. Oktober 1994 zur Zahl V R 96/92 dokumentiert. Darin wurde ausgesprochen, dass bei der umsatzsteuerlichen Prüfung des Leistungsaustausches, die jeweils maßgebenden Rechtsgrundlagen zu beachten sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass bei auf Grund behördlicher Anordnung bewirkten Lieferungen, die Lieferung an die Behörde oder an einen Dritten erfolgen kann. Wer Empfänger der Lieferung ist, ergibt sich im Zweifel aus dem Zweck und Inhalt der behördlichen Anordnung im Zusammenhalt mit den Rechtsvorschriften, auf denen die Anordnung beruht (VwGH-Erkenntnis vom 10. März 1983, Zl. 82/15/0006). In einer jüngeren Entscheidung des VwGH vom 27. Juni 2000, zur Zl. 2000/14/0010 hat dieser zu beurteilen, wer Leistungsempfänger der Schlachttier- und Fleischuntersuchung im Sinne des Fleischuntersuchungsgesetzes ist. Der Gerichtshof kam in der Folge zum Schluss, dass zwischen den einzelnen Fleischuntersuchungsorganen (Tierärzten) und dem Schlachthofbetreiber kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch besteht. Während in diesem Fall mit der Schlacht- und Fleischuntersuchung eine Gebühr vom Landeshauptmann festgesetzt wurde, wobei die Gebühr u.a. die Entlohnung der Fleischuntersuchungsorgane umfasst, hat im gegenständlichen Fall die Bw. kraft Gesetzes die Kosten des Expertengremiums zu tragen. Dass damit die Person des Leistungsempfängers des Expertengutachtens von der kostentragenden Person auseinander fällt, liegt auf der Hand. Für die umsatzsteuerliche Prüfung und Beurteilung ist daher die Antwort auf die Frage wesentlich, zwischen wem findet ein Leistungsaustausch statt und nicht wer trägt die Kosten. Zwischen wem im gegenständlichen Berufungsfall ein Leistungsaustausch auf Grund gesetzlicher Bestimmung erfolgt, ergibt sich – wie bereits oben ausgeführt - aus dem Zweck und dem Inhalt der maßgeblichen Rechtsgrundlagen. Im § 33 AWG hat der Bundesminister zur Unterstützung bei der Überprüfung von haushaltsnahen Sammel- und Verwertungssystemen ein Expertengremium einzurichten, welches ein Gutachten gemäß § 35 zu erstellen hat. Durch diese Bestimmung steht für den erkennenden Senat außer Zweifel, dass zwischen dem Bundesminister und dem Expertengremium ein Leistungsaustausch besteht, auch wenn anlässlich der Gutachtenserstellung Sonderfragen durch die Bw. an die Experten gerichtet wurden. Ein eigenes Interesse der Bw. macht diese dadurch nicht zur Empfängerin der Gutachtensleistung.

Soweit die Bw. schließlich die Ansicht von Rau/Dürrwächter, UStG-Kommentar, § 15 Anm. 153 zur Unterstützung ihrer Argumentationslinie heranzieht, kann sich der Senat dieser Ansicht, der Leistungsempfänger sei nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bestimmen und wirtschaftlicher Leistungsempfänger sei derjenige, der die Gegenleistung kraft Gesetzes oder vertraglich im Innenverhältnis in voller Höhe trage, ebenso wie die deutsche Rechtsprechung, nicht anschließen. Dieser deutschen Literaturmeinung ist die Meinung Ruppes im UStG-Kommentar zu § 12 Tz. 64 entgegenzuhalten, wonach es bei der Feststellung des Leistungsempfängers nicht maßgebend ist, wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgeltes belastet ist. Aus § 4 Abs. 2 (Entgelt von dritter Seite) ergibt sich, dass Leistungsempfänger und Erbringer der Gegenleistung nicht identisch sein müssen. Für den gegenständlichen Fall folgt, dass der Bundesminister der Leistungsempfänger des Expertengutachtens und die Bw. die Erbringerin der Gegenleistung ist.

Wenn die Bw. die Kosten der Gutachtenserstellung durch das Expertengremium mit den Kosten für die Überprüfung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs gem. § 57a KFG vergleicht und vermeint, dass sich der betreffende Unternehmer auch die in der Rechnung an ihn ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen könne, stimmt der Senat mit der Bw. insoweit überein, als es sich hiebei um einen Umsatz auf Grund gesetzlicher Anordnung handelt. Die Bw. übersieht aber in weiterer Folge, dass sie nicht Leistungsempfängerin der Gutachtensleistung ist, während der Unternehmer anlässlich einer § 57a-Überprüfung hinsichtlich seines betrieblichen Kraftfahrzeugs sehr wohl Leistungsempfänger ist. Somit führt dieser Einwand ins Leere.

Hinsichtlich des Einwands der Bw., die Umsatzsteuer zwischen Unternehmern solle auf Grund der Systematik des Umsatzsteuergesetzes keinen Kostenfaktor darstellen und die Übernahme der Vorsteuer als Aufwand würde eine erhebliche Belastung für die Bw. darstellen, ist ihr insoweit beizupflichten, dass der Grundsatz der Kostenneutralität im Umsatzsteuerrecht systemimmanent ist, jedoch mit der berufungsgegenständlichen Besonderheit, dass der Bundesminister zwar Empfänger der Gutachtensleistung des Expertengremiums, aber nicht Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist. Was die erhebliche Belastung durch die Übernahme des Vorsteueraufwands betrifft, ist dieses Vorbringen nicht geeignet, die Entscheidung des Senates zu erschüttern, da es einerseits im Umsatzsteuerrecht nicht auf die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen ankommt und andererseits die Voraussetzungen über die Möglichkeit der Unternehmer, Vorsteuerbeträge abzuziehen in § 12 UStG 1994 genau geregelt sind. Das Kriterium betreffend Vorliegen einer erheblichen Belastung durch die Übernahme des Vorsteueraufwands findet jedenfalls für den Vorsteuerabzug keine gesetzliche Deckung.

Soweit die Bw. vorbringt, sie habe weit reichende Diskussionen mit den Experten des gem. § 33 AWG 2002 eingesetzten Gremiums geführt, die über den gesetzlichen Auftrag hinausgingen, ist diese Vorgangsweise zwar durchaus glaubhaft und nachvollziehbar, dass sich jedoch durch das Bestreben der Bw., die Meinung außenstehender Experten zu hören, das Leistungsverhältnis zwischen dem Bundesminister und dem Expertengremium verändert, und sich dadurch die Bw. - abweichend von den maßgebenden Bestimmungen des AWG 2002 - als Leistungsempfängerin des Gutachtens darstellt, dieser Auffassung kann sich der erkennende Senat nicht anschließen.

Schließlich weist die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung mehrmals darauf hin, dass sie die Endausfertigung des Expertengutachtens nach Einräumung der Möglichkeit zu einer Stellungnahme vom Ministerium vorgelegt bekommt. Diese Aussage bestätigt die Schlussfolgerung des erkennenden Senates, dass der Leistungsempfänger des Gutachtens der Bundesminister bzw. die Republik Österreich ist, auch wenn die Bw. die gesetzliche Verpflichtung hat, die Kosten zu tragen. An dieser Auffassung vermag auch das Vorbringen der Bw., es habe über einen längeren Zeitraum zwischen ihr und dem Expertengremium einen intensiven Meinungs- und Leistungsaustausch gegeben, nichts zu ändern. Hat doch die Bw. gem. § 35 Abs. 3 AWG 2002 alle zur Erstellung des Gutachtens erforderlichen Auskünfte zu erteilen und Einsicht in die diesbezüglichen Geschäftsunterlagen zu gewähren. Dass es im Rahmen der Mitwirkungspflicht zu einem intensiven Meinungs- und Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Expertengremium kommt, ist für den Senat auch durchaus nachvollziehbar.

Wenn die Bw. schließlich vermeint, das Kapitel des aufsichtsbehördlichen Teil des AWG 2002 sei in der Gesamtsicht untergeordnet, weil es darum gehe, die Geschäftsgrundlagen der Bw. gesetzeskonform nachzuweisen, ist zu erwidern, dass der Senat eine solche Unterordnung des Kapitels betreffend den aufsichtsbehördlichen Teil des AWG 2002 nicht erkennen kann. Es trifft zwar zu, dass das Expertengutachten die im § 35 Abs. 2 Z. 1 bis 5 AWG 2002 normierten Punkte darzulegen hat, dass einzelne Bestimmungen des AWG 2002 jedoch über- oder untergeordnet sein sollten, ist für den Senat nicht ersichtlich.

Was die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Juni 2005 angeht, ist festzuhalten, dass der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Juni 2005 mit der Erlassung des Jahresbescheides aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 15. Dezember 2008