

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.02.2012

Geschäftszahl

2008/13/0068

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Farcas, über die Beschwerde der R-Holding, registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 18. Februar 2008, GZ. RV/2108- W/05, betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Jahre 1996 bis 1998 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.286,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Rechtsnachfolgerin der R. Bank GenmbH (im Folgenden: R. Bank). In einem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 17. Mai 2005 trafen die Prüferinnen zur Umsatzsteuer u.a. folgende Feststellungen:

"2. KZ 060 Vorsteuerabzug aus Essenslieferungen

In den Räumlichkeiten des geprüften Unternehmens wird ein Restaurant von der (D.) Restaurant und Betriebsküchen GmbH ((D.)) betrieben. In einem Rahmenvertrag zwischen (D.) und dem geprüften Unternehmen wurde vereinbart, dass das geprüfte Unternehmen Essenslieferungen an die eigenen Mitarbeiter stützen wird. Die Arbeitnehmer können ihr Essen aus dem Angebot frei wählen und bezahlen an der Kantinenkassa mittels Chipkarte 35% des eigentlichen Essenspreises. Der Arbeitgeber, das geprüfte Unternehmen, leistet einen Kostenzuschuss (lt. Rahmenvertrag Stützung) in der Höhe von 65% des Brutto-Essenspreises. Die Verrechnung des Kostenzuschusses erfolgt in der Weise, dass monatliche Rechnungen über diese 65% Stützung mit Umsatzsteuerausweis von (D.) an das geprüfte Unternehmen gelegt werden. Das geprüfte Unternehmen zieht sich diesen Betrag als Vorsteuer ab.

Die vom geprüften Unternehmen geltend gemachte Vorsteuer ist nicht anzuerkennen.

Zuschüsse, die ein Arbeitgeber an eine nicht von ihm selbst betriebene Kantine leistet, sind beim Kantinenunternehmen als Entgelt von dritter Seite zu versteuern. Dem Arbeitgeber steht hinsichtlich des Zuschusses kein Vorsteuerabzug zu. Die Tatsache, dass der Arbeitnehmer sein Essen frei wählen kann und mittels Chipkarte bezahlt, spricht dafür, dass der Arbeitnehmer Leistungsempfänger ist und der Arbeitgeber, das geprüfte Unternehmen, lediglich einen Kostenzuschuss zur Preisauffüllung leistet, wodurch ein Vorsteuerabzug aber ausgeschlossen ist.

Dadurch ergibt sich folgende Änderung der Vorsteuer:

1998	ÖS	-246.345,64
1999	ÖS	-254.582,34
2000	ÖS	-251.764,37

	2001	ÖS	-263.092,94
Nachschauzeitraum			
	2002	Euro	-21.954,01
	2003	Euro	-22.878,22
	1-6/2004	Euro	-19.041,98

2003 und 2004 werden durch die zukünftigen Veranlagungen berichtigt.

3. KZ 022 Umsatzsteuer aus Inkassotätigkeit

Das geprüfte Unternehmen hat im Jahr 1994 Forderungen an die (T.) Immobilien Leasing GmbH verkauft und gleichzeitig einen Treuhandvertrag abgeschlossen, wonach sie treuhändig für die (T.) die Einziehung dieser Forderungen übernimmt. Für die im Vertrag umschriebenen Tätigkeiten, Überwachung und Abwicklung der Zahlungseingänge, Führung von Verhandlungen bezüglich Stundungen, Setzen von Betreibungsmaßnahmen sowie sämtliche Handlungen, die üblicherweise mit der Einziehung von Forderungen in Zusammenhang stehen, wurde ein pauschales Entgelt in Höhe von 2% des jeweils ausstehenden Gesamtforderungsbetrages vereinbart. Dieses Entgelt stellt beim geprüften Unternehmen als Entgelt für Inkassotätigkeiten einen steuerpflichtigen Ertrag dar, der mit 20% zu versteuern ist.

Die steuerpflichtigen Umsätze erhöhen sich in folgender Höhe:

1996	ÖS	4,745.000,00
1997	ÖS	4,246.367,00
1998	ÖS	3,865.074,00"

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde Berufungen der Beschwerdeführerin gegen die auf der Grundlage des Berichtes der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2002 keine Folge.

Zum Sachverhalt betreffend die "Inkassotätigkeit" führte die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides aus, ursprünglich seien von der R. Bank Kredite vergeben worden, welche mit dem Treuhandvertrag vom 28. Dezember 1994 an die T. Immobilien Leasing GmbH (in der Folge: T. GmbH) verkauft worden seien. Dabei sei gleichzeitig vereinbart worden, 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 rund 270 Mio. S sei ein Kaufpreis in Höhe von rund 166 Mio. S vereinbart worden. Für die Leistungen der Verkäuferin als Treuhänderin sei ein jährliches Pauschalentgelt von 2 % des jeweils zum 1.1. ausstehenden Gesamtforderungsvolumens vereinbart worden. Für die Kreditnehmer sei aus diesem Forderungsverkauf keine Änderung des Kreditgebers erkennbar gewesen, weil die R.- Bank gegenüber den Kunden weiterhin im eigenen Namen aufgetreten sei. Die eingegangenen Zahlungen der Kreditnehmer seien auf ein Konto der Treugeberin weiterzuleiten gewesen.

Strittig sei, ob hinsichtlich "des für diese Leistungen bezogenen Entgelts eine Umsatzsteuerbefreiung greift". Für die Beurteilung dieser Frage sei nur auf die Leistungsbeziehung zwischen den beiden Geschäftspartnern, nämlich der T. GmbH und der R. Bank abzustellen. Die Frage, wie die R. Bank gegenüber den Kunden der Treugeberin aufgetreten sei, sei für die Beurteilung des Rechtsgeschäftes nicht von Bedeutung. Inhalt des Rechtsverhältnisses zwischen der R. Bank und der T. GmbH sei es gewesen, dass die R. Bank Kredite, die der Auftraggeberin wirtschaftlich zuzurechnen seien, verwalte und einziehe. Für diese Leistung sei das Entgelt bezahlt worden. Die vereinbarte (Haupt)Leistung habe im "Übernehmen der Zahlungseingänge und Überwachung und Herbeiführung derselben" bestanden. Das Interesse der Auftraggeberin habe bei diesem Geschäft nur darin bestehen können, dass die von ihr aufgebrauchten Kreditbeträge von den Kreditnehmern verzinst zurückbezahlt würden. Für die Überwachung und Sicherstellung dieses Vorganges habe sie die R. Bank beauftragt und für diese Leistung das vereinbarte Entgelt bezahlt.

Umsatzsteuerrechtlich teilen Nebenleistungen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung. Nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 seien die Umsätze der Gewährung und Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch den Kreditgeber steuerfrei. Von der Beschwerdeführerin werde die Ansicht vertreten, dass § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 Anwendung finde, weil sich für den Kreditnehmer trotz der Veräußerung der Kreditforderungen keine erkennbare Änderung des Kreditgebers ergeben habe.

Dieser Rechtsansicht könne seitens der belangten Behörde nicht gefolgt werden, weil - wie erwähnt - die Leistungsbeziehung zwischen der R. Bank und der Treugeberin zu beurteilen gewesen sei. Dabei sei es auch nicht von Bedeutung, ob diese Leistungsbeziehung für Dritte erkennbar gewesen sei oder nicht. Im Verhältnis zwischen der Treugeberin und der R. Bank habe diese keine eigenen Kredite, sondern solche verwaltet, "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 stelle die Verwaltung des bei einem Kreditgeber aufgenommenen Kredites eine Nebenleistung zur Kreditgewährung dar. Daran ändere sich auch nichts, wenn der Kreditgeber im Hintergrund wechsele oder der Kreditgeber schon bei der Kreditvergabe im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung tätig werde. Der Umstand, dass die Kreditkunden der Meinung seien, immer noch Kreditnehmer der R. Bank 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".

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass in der im Beschwerdefall zu beurteilenden Leistungsbeziehung die Kreditverwaltung und Einziehung eine Nebenleistung zum treuhändigen Halten der Forderungen sei, könne die belangte Behörde ebenfalls nicht teilen. Das treuhändige Halten einer Forderung stelle in der in Rede stehenden Rechtsbeziehung nicht die Hauptleistung, sondern allenfalls die Nebenleistung zur Forderungseinziehung dar. Auf die Bezeichnung des Vertrages als Treuhandvertrag komme es dabei nicht an. Einerseits regle der Treuhandvertrag vom 28. Dezember 1994 den Forderungsverkauf der R. Bank an die T. GmbH, andererseits werde in diesem Vertrag die weitere Vorgehensweise zur Einziehung der verkauften Forderungen geregelt. Wesentlicher Vertragsinhalt sei es aus der Sicht der Treugeberin neben dem Forderungskauf gewesen, ihr unter wirtschaftlich optimaler Ausnützung der Infrastruktur und der Kundenbeziehungen der R. Bank die einlangenden Kreditraten zukommen zu lassen. Wesentlich für den Forderungskauf und die weitere Vorgehensweise könne bei einem derartigen Geschäft aus der Sicht des Forderungskäufers nur sein, dass er die eingehenden Zahlungen erhalte. Der Schwerpunkt des Leistungsverhältnisses liege bei dem vorliegenden Geschäft darin, dafür Sorge zu tragen, dass die Kredite von den Kreditnehmern auch ordnungsgemäß bedient würden. Dass dabei das treuhändige Halten der Forderungen von Vorteil sein könne, mache diesen Umstand noch nicht zur Hauptleistung. Das zu beurteilende Rechtsverhältnis stelle auch kein (un-)echtes Factoring dar, weil die R. Bank die Forderungen nicht erworben habe, 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 von der R. Bank aus der Sicht der Leistungsempfängerin erbrachte Hauptleistung sei die Einziehung der von der Leistungsempfängerin erworbenen Kredite gewesen. Für diese Leistung sei das bedungene Entgelt in Höhe von 2 % der jeweils zum 1.1. ausstehenden Kreditsumme entrichtet worden. Nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 sei die Einziehung von Forderungen ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen. Da die vorliegende Leistungsbeziehung als Hauptleistung das Einziehen von fremden Kreditforderungen umfasst habe, sei sie daher steuerbar und steuerpflichtig gewesen.

Zum Berufungsvorbringen, dass die gegenständliche Leistung als Besorgungsleistung anzusehen sei und daher das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teile, sei darauf hinzuweisen, dass bei Besorgungsleistungen der Leistungserbringer eine (neue) Leistungsbeziehung zu einem Dritten herstelle. Beim Leistungseinkauf sei der Empfänger der besorgten Leistung somit der Besorgende. Der Dritte werde daher im Wege des Besorgenden zu einer (indirekten) Leistungserbringung an den Auftraggeber der Besorgungsleistung veranlasst. Im Beschwerdefall sei keine neue (Dienst)leistungsbeziehung zwischen dem Dritten (Kreditschuldner) und der R. Bank bzw. der Leistungsempfängerin (T. GmbH) als Treugeberin durch die Zwischenschaltung der R. Bank zustande gekommen, weil bereits auf Grund des Kreditvertrages die Verpflichtung der Schuldner zur Kreditrückzahlung bestanden habe. Die Aufgabe der R. Bank habe darin bestanden, 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 könne daher keine der von der R. Bank 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 1994 bleibe.

Zum "Vorsteuerabzug aus Essenslieferung" stelle sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt nach den Feststellungen der belangten Behörde dahingehend dar, dass die D. Restaurant und Betriebsküchen GmbH (im Folgenden: D. GmbH) in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin ein Restaurant betreibe. In diesem könnten die Bediensteten aus dem Speisenangebot frei wählen und "zahlen mittels Chipkarte lediglich 35 % des ausgepreisten Betrages". Es stehe den Bediensteten frei, das Angebot der D. GmbH in Anspruch zu nehmen oder sich anderweitig zu verköstigen. Die D. GmbH verrechne der Beschwerdeführerin monatlich die auf den vollen Preis fehlenden 65 % und stelle darüber eine Rechnung aus.

Ein zivilrechtlich gültiger Vertrag zwischen der Belegschaft und der Beschwerdeführerin über die Lieferung von Speisen oder Getränken durch die Beschwerdeführerin an die Mitarbeiter habe nicht nachgewiesen werden können. Es fänden sich in der Buchhaltung auch keine Buchungsvorgänge, welche eine solche Lieferbeziehung darstellten. Das Argument, dass die von den Mitarbeitern direkt vorgenommenen Zahlungen lediglich "Abkürzungszahlungen" seien, gehe damit ins Leere.

Wesentlich für den Vorsteuerabzug sei, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der D. GmbH eine Leistungsbeziehung über die Lieferung von Mahlzeiten bestanden habe bzw. wer Leistungsempfänger der von der D. GmbH erbrachten Essenslieferungen sei. Gegenstand des Vertrages zwischen der D. GmbH und der Beschwerdeführerin sei die Erlaubnis, im Betriebsgebäude ein Restaurant zu betreiben. Dieses könne sowohl

von Bediensteten der Beschwerdeführerin als auch von anderen Personen besucht werden. Für den Fall, dass Bedienstete das Angebot der D. in Anspruch nähmen, sei vereinbart, dass diese lediglich einen Teil des Entgeltes mittels Chipkarte selbst zu bezahlen hätten und die Beschwerdeführerin den Restbetrag entrichte.

Vertragsgegenstand des aktenkundigen Cateringvertrages sei das Betreiben eines Betriebsrestaurants am Standort des Betriebsgebäudes der Beschwerdeführerin hinsichtlich "Mitarbeiterverpflegung, Verkauf der Zwischenverpflegung, Gästebewirtung, Kaffee-/Konferenzservice und Durchführung von Sonderveranstaltungen". Die D. GmbH sei verpflichtet, während bestimmter Öffnungszeiten ein Speisenangebot im Rahmen eines Selbstbedienungsrestaurants zur Verfügung zu stellen. Der Speiseplan sei jeweils im Voraus bekannt zu geben und die Bezahlung erfolge grundsätzlich unbar (mittels Chipkarte). Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem für die Mitarbeiter geltenden Abgabepreis sei "die vom Unternehmen gewährte Stützung" (§ 3 Punkt 3.1 letzter Absatz des Vertrages). Für die Anbote der Zwischenverpflegung in der Cafeteria hätten im Übrigen auch die Bediensteten den vollen Preis zu bezahlen, weil hier keine "Stützung" vereinbart sei. In einem Küchenausschuss, dem sowohl Vertreter der Beschwerdeführerin als auch der D. GmbH angehörten, würden Fragen betreffend Menüplangestaltung, Preisgestaltung und Angebotsveränderung regelmäßig diskutiert. Dieser Küchenausschuss sei als Qualitätssicherungs- und Kontrollorgan eingerichtet.

Aus dem Vertrag sei abzuleiten, dass die D. GmbH zwar verpflichtet sei, den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin eine entsprechende Auswahl an Speisen und Getränken zur Verfügung zu stellen, wobei die Lieferung der einzelnen näher bestimmten Speisen und Getränke auf Grund eines mündlichen Kaufvertrages zwischen dem jeweiligen Mitarbeiter und der D. GmbH erfolge. Eine Lieferbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der D. GmbH könne aus dem Cateringvertrag nicht abgeleitet werden. Die Entscheidung, ob und in welchem Umfang ein Liefervertrag zustande komme, treffe ausschließlich der jeweilige Mitarbeiter. Dass keine Lieferungen zwischen der Beschwerdeführerin und der D. GmbH zustande gekommen seien, sei auch daraus zu erkennen, dass im Fall der Nichtinanspruchnahme des Angebotes durch die Mitarbeiter keine Verpflichtung für die Beschwerdeführerin bestanden habe, die bereitgestellten und "nicht abgeholten Speisen dennoch zu bezahlen". Das Risiko des Vertragsabschlusses über die Essenslieferungen habe ausschließlich die D. GmbH getragen.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass ein Reihengeschäft vorliege, lasse sich aus dem vorliegenden Vertrag in keiner Weise ableiten. Im Gegenteil zeige dieser eindeutig, dass es zu keinem Liefergeschäft über ein und denselben Gegenstand zwischen mehreren Unternehmen gekommen sei, sondern lediglich ein Liefervorgang zwischen den Arbeitnehmern und der D. GmbH stattgefunden habe. Die Rechtsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der D. GmbH habe in der sonstigen Leistung der Beschwerdeführerin bestanden, der D. GmbH die Räumlichkeiten und die Infrastruktur für den Betrieb einer Kantine zur Verfügung zu stellen. Zusätzlich habe die Beschwerdeführerin für bestimmte Kunden der D. GmbH ein Entgelt von dritter Seite auf den von diesen Kunden zu entrichtenden Kaufpreis geleistet. Da die Beschwerdeführerin somit nicht Empfängerin der fakturierten Essenslieferungen gewesen sei, seien die in Rechnung gestellten Leistungen nicht für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwohnen:

Gemäß Art. 6 Abs. 4 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden

6. EG-RL, 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 die Dienstleistungen selbst erbracht oder erhalten hätten.

Dieser Richtlinienbestimmung, mit der die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses im Mehrwertsteuerrecht dokumentiert wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2008/15/0272), entspricht die Regelung des § 3a Abs. 4 UStG 1994 (vgl. die Gesetzesmaterialien zum UStG 1994, 1715 BlgNR 18. GP 48).

Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden.

Besorgungsleistungen sind nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen ebenso wie die Leistungen eines Kommissionärs sonstige Leistungen. Durch Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-RL, der für die so genannte Dienstleistungskommission die allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze modifiziert, wird fingiert, dass der Auftraggeber im Fall des Leistungsverkaufs eine Dienstleistung an den Besorger erbringt, der in weiterer Folge an einen Dritten weiterleitet. Die Besorgungsleistung des Besorgers an den Auftraggeber geht daher nach dem Richtlinienkonzept in der fingierten Leistung des Auftraggebers an den Besorger auf (vgl. z.B. *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Wien 1997, 116).

Die oben zitierte Bestimmung des § 3a Abs. 4 UStG 1994 stellt eine Umsetzung der in Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-RL geregelten Dienstleistungskommission dar. Dies gilt in richtlinienkonformer Interpretation sowohl für den Leistungsein- als auch den Leistungsverkauf (vgl. *Haunold*, aaO, 116 f, das Urteil des BFH vom 31. Jänner 2002, V R 40, 41/00, UR 6/2002, 268 (270, mit Hinweis auf die Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung), *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG 1994, Anm. 56 zu § 3a Abs 4 und 5, und *Bramerdorfer*, RdW 2009/333, 383 (385 f), mwN).

Nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid hat die R. Bank die Kredite (im Wege einer stillen Zession) an die T. GmbH verkauft und abgetreten. Zugleich wurde vereinbart, dass die R. Bank nach außen hin gegenüber den Kreditnehmern unverändert als Kreditgeberin auftritt, nämlich "die Kredite weiterhin im eigenen Namen aber auf Rechnung der Käuferin hält, einzieht, überwacht, eintreibt, und allenfalls erforderliche gerichtliche Eintreibungsmaßnahmen setzt". Für ihre Leistungen als Treuhänderin sollte die R. Bank ein jährliches Pauschalentgelt von 2 % des jährlich zum 1.1. ausstehenden Gesamtforderungsvolumens erhalten.

Entsprechend der bereits erwähnten Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses im Mehrwertsteuerrecht kann der belangten Behörde nicht darin gefolgt werden, dass es sich bei den im Rahmen einer verdeckten Treuhand im eigenen Namen und auf fremde Rechnung verwalteten Krediten umsatzsteuerrechtlich nicht mehr um eigene Kredite der R. Bank gehandelt habe. Vielmehr war der vorliegende Sachverhalt, bei dem die "Inkassotätigkeit" der R. Bank im Ergebnis ein Kommissionsgeschäft darstellte, nach den umsatzsteuerrechtlichen (Sonder-)Regelungen für die Dienstleistungskommission zu beurteilen. Die Geschäftsbesorgungsleistung der R. Bank wurde damit umsatzsteuerrechtlich durch die Leistungsfiktion einer zweiten, umsatzsteuerbefreiten Kreditgewährungsleistung von der T. GmbH an die R. Bank konsumiert mit der Folge, dass das der R. Bank als Treuhänderin und Dienstleistungskommissionärin verbleibende Entgelt als solches nicht steuerbar war (vgl. *Bramerdorfer*, aaO, 386 f, sowie *Rattinger* in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG, § 6 Rz 208).

Die belangte Behörde hat somit zur Frage der Umsatzbesteuerung der "Inkassotätigkeit" die Rechtslage verkannt. Darauf, ob laut Beschwerde auf die in Rede stehenden Entgelte auch (alternativ) die Steuerbefreiungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 (für Umsätze aus der Verwaltung von Krediten durch den Kreditgeber) anzuwenden gewesen wäre (vgl. dazu etwa *Hahne/Hamacher*, UR 10/2003, 474 (481 f)), oder zudem eine steuerbefreite Nebenleistung zu einem Forderungsverkauf nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 vorgelegen wäre (vgl. nochmals *Bramerdorfer*, aaO, 387), war dabei nicht mehr weiter einzugehen.

Zur "Vorsteuer aus Essenslieferungen" wird in der Beschwerde unter Verweis auf "*Ruppe UStG3, § 1 Tz 154*" vorgebracht, dass die "begünstigte Verpflegung" durchaus durch einen vom Arbeitgeber beauftragten Dritten erfolgen könne. Liege eine Reihenerlieferung im umsatzsteuerlichen Sinne vor, sei die Verweigerung des Vorsteuerabzuges zu Unrecht erfolgt.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass in der von der Beschwerdeführerin angesprochenen Literaturstelle (nunmehr *Ruppe/Achatz*, UStG4, § 1 Tz 154) auch ausgeführt wird:

"Trägt der Arbeitgeber hingegen lediglich (ganz oder teilweise) die Kosten der Verpflegung, die der Arbeitnehmer selbst bei Dritten bestellen kann, liegt ein Leistungsaustausch (zu ergänzen: hinsichtlich der Essenslieferung) nur zwischen Arbeitnehmer und Dritten, nicht hingegen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber oder zwischen Arbeitgeber und Dritten vor. Aus der Sicht des Dritten liegt, wenn die Zahlung des Arbeitgebers an ihn erfolgt, Entgelt von dritter Seite vor. Leistungsempfänger ist der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber, Letzterer ist daher auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt." (vgl. in diesem Sinne auch *Ruppe/Achatz*, aaO, § 4 Tz 112).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde festgestellt, dass die Arbeitnehmer in dem von einem Dritten (der D. GmbH) in den Betriebsräumlichkeiten unterhaltenen Restaurantbetrieb aus dem Speisenangebot hätten frei wählen können, wobei es ihnen auch möglich gewesen sei, sich anderweitig zu verköstigen. Einen Teil des Verkaufspreises, und hier auch nur in Bezug auf das Mittagsmenü (und nicht etwa für die Zwischenverpflegung), habe der Arbeitgeber getragen, indem er eine "Stützung" in Höhe von 65 % der Kosten gewährt habe. Diese Stützung sei vom Dritten mit dem Arbeitgeber verrechnet worden.

Nach diesen Sachverhaltsfeststellungen, denen die Beschwerde auch nicht konkret entgegen tritt, war aber die Qualifikation der gegenständlichen "Stützung" als Entgelt von dritter Seite nicht rechtswidrig. Für das Vorliegen des von der Beschwerdeführerin angesprochenen Reihengeschäftes oder einer "Einkaufskommission" bietet sich kein objektiv nachvollziehbarer Anhaltspunkt. Dahingestellt bleiben kann bei diesem Verfahrensergebnis im Übrigen auch der in der Stellungnahme der Prüferinnen zur Berufung angesprochene, in der Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme unwidersprochen gebliebene Umstand, dass schon wegen der Ausfuhr überwiegend unecht befreiter (Bank-)Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 (ein "errechneter Umsatzschlüssel wäre im Prüfungszeitraum zwischen 0,18 % und 0,69 %" gelegen) ein Vorsteuerabzug nicht möglich gewesen wäre.

Insgesamt war somit der angefochtene Bescheid, soweit er über die Jahre 1996 bis 1998 (Erhöhung der Umsätze wegen "Inkassotätigkeit") abspricht, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben, im Übrigen war die Beschwerde jedoch gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 29. Februar 2012