



GZ. RV/0765-S/09,
miterledigt RV/0766-S/09,
RV/0767-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand & Stb GmbH, 4810 Gmunden, Ohlsdorferstraße 44, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. September 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowie Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2005 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wird Folge gegeben.
Der Bescheid vom 11. September 2009 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 wird aufgehoben.
- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird gemäß [§ 273 Abs 1 lit a BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen.
- 3) Der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 11. September 2009 wird gemäß [§ 289 Abs 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) ist seit dem Jahr 1991 als selbständiger Handelsvertreter in der Form eines Einzelunternehmers für seinen Geschäftsherrn tätig und erklärte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. ab 2002 aus selbständiger Arbeit. Im März 2005 gründete er gemeinsam mit seiner Ehefrau eine GmbH, deren alleiniger Geschäftsführer

er ist und übertrug dieser laut Aktenlage des Finanzamtes seinen Kundenstock um einen Betrag von EUR 10.000,-.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2005 gab der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 91.901,- bekannt. Der Erklärung sind zwei Beilagen E1a angeschlossen. In der ersten Beilage wurden unter der Branchenkennzahl 405 (Handelsvertreter) Betriebseinnahmen von EUR 60.615,- sowie diverse Betriebsausgaben erklärt (Gewinn EUR 40.164,-). Außerdem wurde das Kästchen „Wechsel der Gewinnermittlungsart“ angekreuzt und in der dazugehörigen KZ 9010 ein Übergangsgewinn von EUR 10.227,- eingetragen. In der zweiten Beilage wurden mit Branchenkennzahl 900 (Geschäftsführer) Betriebseinnahmen von EUR 54.000,- erklärt, denen pauschale Aufwendungen von EUR 12.490,- (KZ 9230) gegenüberstehen, der Gewinn wurde sohin mit EUR 41.510,- beziffert. In der gleichzeitig eingebrachten Umsatzsteuererklärung wurden die Lieferungen und Leistungen des Bw. mit EUR 70.615,- angegeben. In einem anlässlich der Veranlagung erstellten Aktenvermerk vom 20. September 2006 wurde im Akt des Finanzamtes handschriftlich festgehalten: *„Ablöse des Kundenstocks, bei GmbH Anlagevermögen aktiviert; GmbH St.Nr. 456/xxxx-22“* und weiter: *„Kundenstock wurde von Bw., St.Nr. 123/xxxx-22 abgelöst; Übergangsgewinn € 10.226,58; IKJ bei GmbH gesetzt zwecks Aktivierung Kundenstock!“* Die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer des Bw. wurden vorerst erklärungsgemäß veranlagt (Bescheide vom 21. September 2006).

Im Jahr 2009 fand über den Betrieb des Bw. eine Außenprüfung statt, in deren Zuge das Umsatzsteuer- und das Einkommensteuerverfahren des Bw. für 2005 wiederaufgenommen und ein neuer Umsatzsteuer- sowie Einkommensteuerbescheid für 2005 erlassen wurde. Der Wiederaufnahmebescheid führt als Begründung an, die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Im Prüfungsbericht vom 10. September 2009 wird dazu ausgeführt: *„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs 4 BAO](#) erforderlich machen: Einkommensteuer 2005 und 2007 Tz. 1,2,3“*. Die Tz. 2 enthält nur Feststellungen zur Einkommensteuer für 2007, während sich die Tz. 1 und 3 auf die Einkommensteuer für 2005 beziehen. In Tz. 1 wurden Werbekosten von EUR 700,- als gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig beurteilt. Tz. 3 lautet *„Ablöse Kundenstock“* und verweist auf die Beilage zur Niederschrift vom 30.7.2009, Tz 3. Diese Textziffer lautet:

„TZ 3 Ablöse Kundenstock

Im Zuge der Weiterführung des Geschäftsbetriebes als Handelsvertreter in Form einer der GmbH (anstatt der bisherigen Einzelunternehmung) wurde der wesentliche

Vermögensgegenstand, namentlich der Kundenstock (als faktisch alleiniger Teil des Firmenwertes) in die GmbH um EUR 10.000,-- verkauft (03.03.2005). Aus Sicht der Betriebsprüfung repräsentiert dieser geleistete Betrag nicht jenen Wert, welchen eine fremde GmbH für den Kundenstock zu zahlen gehabt hätte. Es ist demnach vom Vorliegen einer verdeckten Einlage im Zuge dieses Veräußerungsvorganges auszugehen. Da im Rahmen einer verdeckten Einlage ein Tauschvorgang anzunehmen ist, ist der Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (eben des Kundenstockes/Firmenwerts) als Erlös beim Einzelunternehmen Bw. zu ermitteln. Dabei geht die Betriebsprüfung vom § 24 Abs. 4 HVertrG als Vergleichsmaßstab für den Preis des Kaufes einer Handelsagentur/ einer Handelsvertretung aus. Das cit. Gesetz beschreibt dabei den angemessenen Wert im jenem Fall, wenn die Handelsvertretung ihren Auftrag vom Auftraggeber (unter bestimmten Bedingungen) gekündigt bekommt. Sinn der Legistik ist es dabei für den Gekündigten einen Ausgleich für den von ihm aufgebauten und nunmehr verlorenen Kundenstock - genauer: für die später nicht mehr erzielbaren Provisionen - zu erhalten. Verkauft jemand eine solche Handelsagentur hingegen, erscheint es plausibel, dass der Kaufpreis für den Kundenstock an diesen Wertmaßstab anlehnt. Für den Veräußerten macht es im betriebswirtschaftlichen Ergebnis betrachtet keinen Unterschied ob ihm die künftigen Provisionen aus Gründen der Auftragskündigung oder aufgrund des Verkaufes der Agentur selbst nicht mehr zur Verfügung stehen - er wird jedenfalls versuchen den bestmöglichen Ertrag aus dem bisher Erreichten zu erzielen. § 24 Abs. 4 HVertrG spricht dabei von einem angemessenen Wert - das Gesetz stellt also eine diesbezügliche Vermutung auf. Diese ist nicht widerlegbar, jedoch nach dem Wortlaut der Formulierung mit besseren Vereinbarungen zu umgehen - diese liegen hier nicht vor.

Dabei ist vom durchschnittlichen Umsatz (arg: "Jahresvergütung") der letzten 5 Jahre auszugehen, was im gegenständlichen Fall auf einen Betrag von EUR 178.124,40 hinausläuft. Dieser Betrag wird als verdeckte Einlage (abzüglich der geleisteten EUR 10.000,--), folglich iHv. € 168.124,40 als ertragswirksamer Tausch in der steuerlichen Sphäre von Bw. zugerechnet. Im Gegenzug erhält die GmbH einen derivativen Firmenwert in gleicher Höhe nach Maßgabe steuerlicher Abschreibung von 15 Jahren zugestanden..." Es folgt die Darstellung der Berechnung der Ablöse des Kundenstocks durch den Prüfer (von diesem ebenfalls als „Übergangsgewinn“ bezeichnet).

Gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2005 sowie gegen die Sachbescheide (Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005) wurde Berufung erhoben mit ausführlichen Einwendungen gegen die inhaltlichen Feststellungen und die Berechnungen des Prüfers. Es werde beantragt, den für die Übertragung des Kundenstocks tatsächlich geleisteten Kaufpreis als angemessen anzuerkennen. Da die sonstigen Feststellungen der

Betriebsprüfung (Tz. 1 des Berichtes) infolge Geringfügigkeit der Auswirkungen für sich alleine keine tauglichen Wiederaufnahmegründe bilden, werde weiters der Antrag gestellt, den Wiederaufnahmebescheid aufzuheben. Außerdem wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Beide Anträge wurden in der Folge mit Schriftsätzen vom 31.1.2012 bzw. vom 27.11.2012 zurückgezogen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über Fragenvorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 12. April 2012 Folgendes an:

„Vorausgeschickt wird, dass die Errichtung und Einschaltung der GmbH in den unternehmerischen Geschehnisablauf aus ausschließlich außersteuerlichen Motiven erfolgte (insbesondere wurden im Zuge der Herstellung der neuen Struktur keine Steuervorteile lukriert, welche in alternativen Durchführungsvarianten, z.B. durch Einbringung des Betriebes des Bw. auf Basis des [Artikel III UmgrStG](#) mittels Ansatzes buchtechnischer/unbarer Entnahmen, zugänglich gewesen wären). Die Gesellschaft wurde mit Vertrag vom 3.3.2005 von Herrn Bw. (Stammeinlage € 20.000,00, Beteiligung 57,14 %) sowie seiner Gattin (Stammeinlage € 15.000,00, Beteiligung 42,86 %) gegründet. Die Beteiligungsverhältnisse sind bis dato unverändert.

Zweck der Vergesellschaftung war die gemeinschaftliche Ausübung des Handelsvertretergewerbes in einer Rechtsform, die mit einer beschränkten Haftung sowie einem vorteilhafteren Marktauftritt (Außenwirkung) verbunden ist. Damit sollten insbesondere günstige Voraussetzungen für die Akquirierung weiterer Auftraggeber hergestellt werden.

Im Rahmen der GmbH sind Herr und Frau H. für jeweils unterschiedliche Geschäftsherren tätig... So wurde zum Beispiel am 1.6.2006 ein Agenturvertrag ("AGENCY AGREEMENT") mit einer in S. ansässigen Firma abgeschlossen. Die Ausübung des damit verbundenen Engagements (wie auch weiterer) ist Frau H. persönlich vorbehalten. Herr Bw. ist demgegenüber ausschließlich mit der Vertretung der Produktpalette der Geschäftsherrin befasst.

Die dem Vertragsverhältnis mit der Geschäftsherrin zwischengeschaltete GmbH wurde nicht zu dem Zweck errichtet, ihr (und damit anteilig der mitbeteiligten Gattin) das gesamte Ertragspotenzial dieses Geschäftsfeldes zukommen zu lassen. Vielmehr bestand die Absicht, lediglich einen Teil der Provisionsansprüche in dieser Gesellschaft zu bündeln. In diesem Sinne wurde zeitgleich mit der (temporären) Einräumung eines Nutzungsrechts am

gegenständlichen Kundenstock an die GmbH eine "Subprovisionsvereinbarung" zwischen Herrn Bw. und der Gesellschaft getroffen. Darin hat sich Herr Bw. den persönlichen Anspruch auf einen Provisionsteil ausbedungen bzw. vorbehalten. Die von Ihnen relevierten Provisionseinkünfte (deklariert als Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sind ausschließlich auf diesen Sachverhalt zurückzuführen. Eine Handelsvertretung für andere Auftraggeber/Geschäftsherrn übt Herr Bw. nicht aus. Hierzu ist er nach den mit der Geschäftsherrin getroffenen Abmachungen auch gar nicht berechtigt...

Im Schnitt (periodenübergreifend) hat Herr Bw. seit der Gründung der GmbH ein knappes Drittel der gegenständlichen Provisionsumsätze seitens der Gesellschaft als Subprovisionen ausbezahlt erhalten und als persönliche Provisionseinkünfte erklärt. Hinsichtlich der aus der Tätigkeit von Frau H. erwirtschafteten Provisionen (mit einer Mehrzahl von Auftraggebern) wurde eine gleichartige Vereinbarung getroffen.

Schriftliche Verträge hierüber zwischen den Gesellschaftern und ihrer Gesellschaft sind (im Verantwortungsbereich des damaligen steuerlichen Vertreters) auskunftsgemäß nicht abgefasst worden. Es wurde auch keine Rechnung über die an Herrn Bw. aus einem unspezifischen Titel geleistete Zahlung iHv € 10.000,00 gelegt (da im Betriebsprüfungsakt weder eine solche noch ein den Rechtsgrund der Zahlung substantiierendes Vertragswerk vorliegt, konnte eine abschließende steuerliche Würdigung des Sachverhalts gar nicht vorgenommen werden). Die Erfassung im Rechenwerk der Gesellschaft erfolgte (als Bilanzumbuchung) erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2005/06. Tatsächlich werden die in der oben dargestellten Weise (mündlich) vereinbarten Abrechnungsmodalitäten aber bereits seit dem Zeitpunkt der Gründung der GmbH (erstes Wirtschaftsjahr 2005/06) kontinuierlich umgesetzt.

Vor dem geschilderten Hintergrund hat Herr Bw. den von ihm aufgebauten Kundenstock der GmbH gar nicht veräußert bzw. in sonstiger Weise übertragen. Dies wäre auf Basis der mit der Geschäftsherrin bestehenden Vertragslage rechtlich (einseitig) auch gar nicht durchführbar gewesen. Der zwischen der Rechtsvorgängerin dieser Geschäftsherrin und Herrn Bw. am 13.8.1996 abgeschlossene Handelsvertretervertrag wurde nicht aufgehoben (er besteht somit unverändert weiter), eine schriftliche Dreiparteienvereinbarung hinsichtlich der Übernahme des Vertragsverhältnisses durch die GmbH ist nicht abgeschlossen worden. Die Leistung der Provisionen an die GmbH wurde von der Ausübung der Geschäftsführungsfunktion durch Herrn Bw. abhängig gemacht. Angemerkt sei, dass auch andere Auftraggeber der GmbH sich (in gleicher Weise) ausbedungen haben, dass die Abwicklung der Geschäftsbeziehung mit der Gesellschaft durch deren Gesellschafter persönlich zu erfolgen habe und insbesondere auch keine Mitbeteiligung Dritter an der

Gesellschaft zulässig sei (vgl. z.B. Pkte. 3.5 und 7.1 des AGENCY AGREEMENTS mit der Firma_K). Sämtliche Vertragsbeziehungen sind somit an die jeweils tätige physische Person gebunden.

Nach der Judikatur liegt eine Übertragung des Firmenwertes (Kundenstocks) von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft keinesfalls schon dann vor, wenn die Gesellschaft diesen (Kundenkontakte des Einzelunternehmens) faktisch nutzt, sondern nur, wenn ihr dessen Bewirtschaftung auf Dauer und endgültig eingeräumt wird. Anderenfalls ist von einer Nutzungseinlage des Firmenwertes bzw. Kundenstockes auszugehen (vgl. BFH vom 2.9.2008, X R 32/05). Dem Nutzungsvorteil kommt nach herrschender Auffassung im rein nationalen Kontext nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zu. Beim Einlegenden liegen demnach auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vor (vgl. z.B. RZ 679 KStR). Lediglich in Auslandssachverhalten sei eine Versteuerung im Inland auf der Grundlage des § 6 Z 6 EStG sicherzustellen.

Der dem o.a. Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes zugrunde liegende Anlassfall war durch das Fehlen einer ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung gekennzeichnet. Wie konkret die GmbH verfügte die Gesellschaft lediglich über eine faktische Nutzungsmöglichkeit der Kundenkontakte. Die tatsächlich Platz greifende Verlagerung der Gewinnchancen auf die Gesellschaft führte aber zu keinem Übergang des Geschäftswertes. (Im konkreten Fall ist überdies zu berücksichtigen, dass Gewinnpotenzial nicht in voller Höhe, sondern nur im Umfang der "Differenzprovision" in die GmbH transferiert wurde.) Ein (steuerlich beachtlicher) Übergang des Firmenwertes könnte nach der Literaturauffassung allenfalls dann angenommen werden, wenn das Einzelunternehmen eingestellt werden würde (vgl. Doralt W., Firmenwert: Übergang vom Einzelunternehmen auf eine Beteiligungsgesellschaft?, RdW 2010, 304). Wie bereits ausgeführt, betreibt Herr Bw. dieses allerdings weiter und deklariert die ihm seitens der GmbH ausbezahlten (vorbehaltenen) Subprovisionen. Im Rahmen seines fortbestehenden einzelunternehmerischen Engagements bleibt der ihm rechtlich (aufgrund der Vertragslage) verbliebende Kundenstock auch steuerlich verhaftet. Eine Rückforderung des der GmbH temporär zugeführten Gewinnpotenzials aus dem nach wie vor in seiner Verfügungsgewalt stehenden Kundenstamm könnte jederzeit erfolgen und wäre mit keinen steuerlichen Folgen verbunden.

Der Einschaltung der GmbH für den dargestellten Zweck (Bündelung der Provisionsüberhänge zur gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung durch die beiden Gesellschafter) kann nach der Judikatur auch kein Missbrauchseinwand entgegengebracht werden, zumal hierfür ausschließlich außersteuerliche Gründe den Ausschlag gaben (vgl. BFH vom 15.10.1998, 111 R 75/97). Die insbesondere aus Risikoerwägungen vorteilhafte "Handelsvertreter-GmbH" sei

danach, ungeachtet der von ihr übernommenen Funktionen und der Art ihres Marktauftrittes, z.B. als "Untervertreter-GmbH", steuerlich jedenfalls anzuerkennen (vgl. Westphal B., Die Handelsvertreter-GmbH: Renaissance mit Unterstützung des BFH?, Betriebs-Berater 49/1999, S. 2517ff).

Lediglich für die (temporäre und partielle) Nutzung des bei Herrn Bw. verbliebenen Kundenstockes hat die GmbH eine Einmalzahlung iHv € 10.000,00 geleistet. Steuerliche Folgen zöge (aus dem Titel einer verdeckten Gewinnausschüttung) ein allenfalls überhöhtes Nutzungsentgelt nach sich. Ein Minderpreis ist als (verdeckte) Nutzungseinlage zu qualifizieren und einer steuerlichen Korrektur nicht zugänglich.

Ein Verkauf bzw. eine Sacheinlage des gesamten Betriebes des Herrn Bw. an die GmbH hat nicht stattgefunden. Entsprechend ist auch kein Veräußerungs-bzw. Aufgabegewinn erklärt worden. Weshalb der frühere steuerliche Vertreter die in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung des Herrn Bw. als "Sonstige Erträge 20 %" ausgewiesene Einmalzahlung (€ 10.000,00) zuzüglich des Standes eines bei der Sparkasse bestehenden (Giro-)Kontos iHv € 226,58 in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 als Gewinn aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 10 EStG) aufgeführt hat, ist auch nach Rücksprache mit diesem nicht nachvollziehbar. Mangels Einstellung des Betriebes des Herrn Bw. und fortgeführter Einnahmen/Ausgaben-Rechnung war weder der Übergang auf eine andere Gewinnermittlungsart vorzunehmen, noch wurde ein (tatbestandsmäßig unter § 37 EStG zu subsumierender) Veräußerungsgewinn verwirklicht.

Ungeachtet der vorstehend postulierten Qualifikation der (partiellen) Nutzungsüberlassung des Kundenstocks als steuerneutrale Nutzungseinlage möchten wir der Stellungnahme des Finanzamtes Salzburg – Land (Fachbereich) zur Problematik der Bewertung desselben entgegenhalten....

Abschließend sind wir daher der Auffassung, dass (insbesondere mangels Vorliegens schriftlicher/vertraglicher Vereinbarungen hinsichtlich der Übernahme des Herrn Bw. abgeschlossenen Handelsvertretervertrages durch die GmbH) ein endgültiger und dauerhafter Übergang eines Geschäftswertes auf die Gesellschaft nicht stattgefunden hat. Die Überlassung zur (partiellen) Nutzung durch die GmbH ist (insoweit die dieser beizumessende Wertigkeit die geleistete Einmalzahlung iHv € 10.000,00 übersteigt) als (verdeckte) Nutzungseinlage zu qualifizieren, welcher nach RZ 679 KStR nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zukommt und daher beim Einlegenden auch keinen Ansatz fiktiver Betriebseinnahmen nach sich zieht. Die sich auf einen Kundenstock gründenden (Beendigungs-)Ansprüche sind im fortbestehenden Einzelunternehmen des Herrn Bw. verblieben. In diesem Sinne wurde das einzelunternehmerische Engagement in die GmbH

weder (vorgeblich unterpreisig) veräußert noch eingelegt. Der Betrieb des Einzelunternehmens des Herrn Bw. wurde nicht veräußert und auch nicht aufgegeben..."

Die Ausführungen des Bw. wurden dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt, das darin erneut beantragte, die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie dem Vorbringen des Bw. vor dem Unabhängigen Finanzsenat geht der folgende Sachverhalt hervor:

Der Bw. ist seit dem Jahr 1991 als selbständiger Handelsvertreter in der Form eines Einzelunternehmers für die Geschäftsherrin tätig. Zuvor hatte er diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses als angestellter Außendienstmitarbeiter der Geschäftsherrin ausgeübt. Seine Geschäftsbeziehungen zur Geschäftsherrin basieren auf einem schriftlichen Handelsvertretervertrag, der im Jahr 1996 neu gefasst wurde und seither in dieser Form in Geltung steht. Hinsichtlich des Ausgleichsanspruches wird darin festgehalten, dass der Bw. bei Beginn seiner Tätigkeit für den Auftraggeber einen bereits bestehenden Kundenstock übernommen hat. Im übrigen gelten die gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere des § 24 HVertrG.

Im März 2005 gründete der Bw. gemeinsam mit seiner Ehefrau eine GmbH, deren alleiniger Geschäftsführer er ist. Der Bw. ist mit 57,14% an der GmbH beteiligt und seine Ehefrau, die ebenfalls Handelsvertreterin ist, mit 42,86%. Im Rahmen der GmbH sind der Bw. und seine Ehefrau für jeweils unterschiedliche Geschäftsherrn persönlich und ausschließlich tätig. Der Bw. ist nicht berechtigt, eine Handelsvertretung für andere Auftraggeber als die Geschäftsherrin auszuüben. Sein schriftlicher Handelsvertretervertrag mit der Geschäftsherrin wurde nicht geändert, es fand keine schriftliche vertragliche Überbindung auf die GmbH statt. Offenbar leistet aber die Geschäftsherrin ab April 2005 die mit dem Bw. vertraglich vereinbarten Provisionszahlungen an die GmbH.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2005 gab der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 91.901,- bekannt. Der Erklärung sind zwei Beilagen E1a angeschlossen. In der ersten Beilage wurden unter der Branchenkennzahl 405 (Handelsvertreter) Betriebseinnahmen von EUR 60.615,- sowie diverse Betriebsausgaben erklärt (Gewinn EUR 40.164,-). Außerdem wurde das Kästchen „Wechsel der Gewinnermittlungsart“ angekreuzt und in der dazugehörigen KZ 9010 ein Übergangsgewinn von EUR 10.227,-

eingetragen. In der zweiten Beilage wurden mit Branchenkennzahl 900 (Geschäftsführer) Betriebseinnahmen von EUR 54.000,- erklärt, denen pauschale Aufwendungen von EUR 12.490,- (KZ 9230) gegenüberstehen, der Gewinn wurde sohin mit EUR 41.510,- beziffert. In der gleichzeitig eingebrachten Umsatzsteuererklärung wurden die Lieferungen und Leistungen des Bw. mit EUR 70.615,- angegeben. In einem anlässlich der Veranlagung erstellten Aktenvermerk vom 20. September 2006 wurde im Akt des Finanzamtes handschriftlich festgehalten: „Ablöse des Kundenstocks, bei GmbH Anlagevermögen aktiviert; GmbH St.Nr. 456/xxxx-22“ und weiter: „Kundenstock wurde von Bw., St.Nr. 123/xxxx-22 abgelöst; Übergangsgewinn € 10.226,58; IKJ bei GmbH gesetzt zwecks Aktivierung Kundenstock!“

Bei der im Jahr 2009 durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer zwei das Jahr 2005 betreffende Feststellungen. Zum einen wurden in Tz. 1 Werbekosten von EUR 700,- als gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig beurteilt, zum andern enthält die Tz 3 des Prüfungsberichtes bzw. der Beilage zur Niederschrift als einzige Sachverhaltsfeststellung folgende Aussage:

„Im Zuge der Weiterführung des Geschäftsbetriebes als Handelsvertreter in Form einer der GmbH (anstatt der bisherigen Einzelunternehmung) wurde der wesentliche Vermögensgegenstand, namentlich der Kundenstock (als faktisch alleiniger Teil des Firmenwertes) in die GmbH um EUR 10.000,- verkauft (03.03.2005).“ Die weiteren Ausführungen in der genannten Tz beziehen sich auf die rechtlichen Konsequenzen dieser Sachverhaltsfeststellung, insbesondere auf die nach Ansicht des Finanzamtes zu niedrige Bewertung des Kundenstocks.

Im Spruch des Wiederaufnahmebescheides findet sich lediglich ein Hinweis auf [§ 303 Abs 4 BAO](#), es wird aber nicht der konkret maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand genannt. In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides wird sodann auf den Prüfungsbericht bzw. auf die Beilage zur Niederschrift verwiesen.

Während der Außenprüfung gab der neue steuerliche Vertreter des Bw., der die Vertretung erst ein halbes Jahr zuvor übernommen hatte, eine Stellungnahme zu den im Jahr 2005 erfolgten Vorgängen ab und führte darin u.a. aus: *„Am 31.3.2005 erwarb die GmbH den von Herrn Bw. bis dahin im Rahmen seines Vertretungsverhältnisses als Einzelunternehmer bewirtschafteten Kundenstock um einen Kaufpreis von EUR 10.000,-. Ab April 2005 leistete der Geschäftsherr die Provisionszahlungen an die GmbH. Eine schriftliche vertragliche Überbindung hat ...nicht stattgefunden...“* Verträge über dieses Rechtsgeschäft sowie eine Rechnung über die Zahlung von EUR 10.000,- forderte der Prüfer nicht an, ebenso tätigte er keine Ermittlungen bei der Geschäftsherrin, warum sie Provisionszahlungen an die GmbH

leistet, obwohl der schriftliche Handelsvertretervertrag, der im Prüfungsakt evident ist, mit Herrn Bw. persönlich abgeschlossen und offenbar nicht (schriftlich) geändert wurde. Ebenso gab es keine Ermittlungen dahingehend, warum der Bw. in den Folgejahren nicht nur Einkünfte aus seinen Geschäftsführerbezügen bei der GmbH erklärte, sondern daneben auch Einkünfte als Handelsvertreter (diese wurde zwar teilweise als Einkünfte aus selbständiger Arbeit deklariert, führen aber als Branchenkennzahl die Zahl „405 Handelsvertreter“ an).

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat teilte der steuerliche Vertreter des Bw. der Berufungsbehörde mit, dass über die Zahlung von EUR 10.000,- keine Rechnung gelegt wurde und dass über das der Zahlung zugrunde liegende Rechtsgeschäft keine schriftlichen Verträge zwischen dem Bw. und der GmbH verfasst wurden. Die Erfassung der EUR 10.000,- im Rechenwerk der GmbH erfolgte erst als Bilanzumbuchung im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2005/2006. Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bw. den von ihm aufgebauten Kundenstock der GmbH gar nicht veräußert bzw. in sonstiger Weise übertragen habe, sondern dass er der GmbH lediglich ein Nutzungsrecht am gegenständlichen Kundenstock eingeräumt habe. Damit verbunden sei eine „Subprovisionsvereinbarung“ zwischen dem Bw. und der GmbH gewesen, darin habe sich der Bw. den persönlichen Anspruch auf einen Teil der Provisionen ausbedungen. Der Bw. habe sein Einzelunternehmen nicht veräußert und auch nicht aufgegeben.

2) Rechtliche Würdigung:

Aus dem dargestellten, in den Akten des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates abgebildeten Sachverhalt ergibt sich in rechtlicher Hinsicht Folgendes:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005:

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des [§ 303 Abs 1 lit a und c BAO](#) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 16).

Nach ständiger Rechtsprechung und Lehre sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides anzuführen (siehe die bei Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3 angeführte Judikatur). Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat darüber hinaus auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, [84/13/0054](#)). Dies deswegen, da die

Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen der Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung lediglich zu beurteilen hat, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht jedoch, ob eine Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (zB VwGH 17.4.2008, [2007/15/0062](#)).

Wenngleich der Wiederaufnahmetatbestand weder im Spruch noch in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides genannt wird, ist davon auszugehen, dass sich das Finanzamt auf den für eine amtswegige Wiederaufnahme direkt in [§ 303 Abs 4 BAO](#) formulierten Neuerungsstatbestand stützen wollte.

Dabei ist es aber Aufgabe der gemäß [§ 305 Abs 1 BAO](#) für die Entscheidung über eine Wiederaufnahme zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd [§ 303 Abs 4 BAO](#) auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl VwGH 16.11.2006, [2006/14/0014](#) mwN). Nicht die Außenprüfung selbst, sondern allein die anlässlich der Außenprüfung festgestellten Wiederaufnahmsgründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide aufgrund des erweiterten Wissensstandes (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2937).

Eine Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 7 und die dortigen Judikaturnachweise; vgl auch Stoll, BAO-Kommentar, 2920).

Aktenkundig ist ein anlässlich der Veranlagung für 2005 erstellter Aktenvermerk vom 20.9.2006: „Ablöse des Kundenstocks, bei GmbH Anlagevermögen aktiviert; GmbH St.Nr. 456/xxxx 22" und weiter: „Kundenstock wurde von Bw. , St.Nr. 123/xxxx -22 abgelöst; Übergangsgewinn € 10.226,58; IKJ bei GmbH gesetzt zwecks Aktivierung Kundenstock!"

Wie bereits ausgeführt begnügen sich die Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers in Tz 3 auf den Satz, dass im Zuge der Weiterführung des Geschäftsbetriebes als Handelsvertreter in Form der GmbH (anstatt der bisherigen Einzelunternehmung) der wesentliche

Vermögensgegenstand, namentlich der Kundenstock (als faktisch alleiniger Teil des Firmenwertes) in die GmbH um EUR 10.000,-- verkauft wurde (03.03.2005). In dieser Darstellung kann der Unabhängige Finanzsenat keine neu hervorgekommenen Tatsachen erkennen. Die Ablöse des Kundenstocks um EUR 10.000,- war dem Finanzamt bereits bekannt und kann daher die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht tragen. Die Feststellung, dass der Bw. seinen Geschäftsbetrieb als Handelsvertreter in Form einer GmbH anstatt der bisherigen Einzelunternehmung weiterführt, erscheint im Lichte der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates keineswegs als eine **festgestellte, neu hervorgekommene Tatsache**, sondern lediglich als eine Behauptung. Nähere Ausführungen dazu erfolgen unter Punkt C.

Vor diesem Hintergrund wäre die oben bereits erwähnte Darstellung, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorkamen, von grundlegender Bedeutung für die nachfolgende Überprüfung eben jener von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Wiederaufnahmsgründe gewesen. Aus diesem Grunde kommt auch einer von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmenden Darstellung einer chronologischen Reihenfolge samt Angabe des Zeitpunkts der Entstehung und des Neuhervorkommens der im jeweiligen Fall als maßgeblich erachteten Tatsachen für die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wahrzunehmende Rechtsmäßigkeitkontrolle der verfügten Wiederaufnahme eine entscheidende Bedeutung zu. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom VwGH 26.1.2011, [2007/13/0076](#) judiziert hat, genügt es nicht, wenn allenfalls im Arbeitsbogen des Prüfers derartige Feststellungen getroffen wurden, diese aber keinen Eingang in den Wiederaufnahmebescheid finden.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte. Nicht geprüft werden darf jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen zulässigen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde daher den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates findet sich in der genannten Tz 3 des Prüfungsberichtes bzw. der Beilage zur Niederschrift **keine Feststellung neu hervorgekommener Tatsachen**, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens tragen könnten. Demgegenüber enthält die Tz 1 der genannten Beilage die Feststellung, dass Werbekosten von EUR 700,- nicht abzugsfähig sind (Wein&Co Geschenke sowie Gutscheine Greenfee). Dem Finanzamt dürfte im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen sein, welcher Art diese Werbekosten waren. Insofern wird es sich dabei um eine Feststellung neu

hervorgekommener Tatsachen handeln, obwohl auch dies vom Finanzamt nicht explizit dargelegt wurde. Es erscheint also die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein auf den Neuerungsstatbestand gestützter Wiederaufnahmegrund vorliegt. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist aber zu unterscheiden zwischen der Klärung dieser Rechtsfrage und der Frage der Verfügung der Wiederaufnahme, die eine **Ermessungsentscheidung** darstellt.

Die Rechtsrichtigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf [§ 20 BAO](#) zu beurteilen. Gemäß [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 18.12.2008, [2006/15/0011](#); 4.3.2009, [2006/15/0079](#)).

Die Ermessensübung ist **entsprechend zu begründen** (VwGH 24.2.2000, [96/15/0129](#)). Bei einer sich zu Ungunsten auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde.

Amtswegige Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind. Die **Geringfügigkeit** ist an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge von Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 4.3.2009, [2006/15/0079](#); Ritz, BAO⁴, § 303 Tz. 40).

Ein Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der zu erwartenden tatsächlichen Bescheidänderung muss bei Abwägung der für die Ermessensentscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme maßgebenden Interessen entsprechend Berücksichtigung finden (VwGH 28.2.1989, [89/14/0019](#)). Da eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes bzw. eine geänderte Rechtsauffassung keinen Wiederaufnahmsgrund bilden, müssen die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ins Verhältnis zu jenen gesetzt werden, die unmittelbar auf das Hervorkommen von Wiederaufnahmsgründen zurückzuführen sind (VwGH 27.8.1998, [93/13/0023](#)). Verhältnismäßigkeitsüberlegungen sind jedoch nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen in die Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 10.5.1994, [94/14/0024](#)). Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt demnach eine Wiederaufnahme nicht in

Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind (siehe etwa UFS 12.1.2010, RV/0138-L/05).

Im gegenständlichen Fall führt die aus dem in Tz 1 genannten Wiederaufnahmegrund resultierende Änderung bei der Einkommensteuer zu einer Gewinnzurechnung von EUR 700,- und damit zu einer um EUR 350,- höheren Steuer. Die veranlagte Einkommensteuer für 2005 betrug vor der Wiederaufnahme des Verfahrens EUR 37.498,04, die Änderung würde also weniger als 1% betragen. Nach der Wiederaufnahme wurde die Einkommensteuer mit EUR 121.910,35 festgesetzt, ergab also eine Nachforderung von EUR 84.412,31. Daraus wird aber ein deutliches Missverhältnis zwischen der auf dem Hervorkommen neuer Tatsachen beruhenden steuerlichen Auswirkung und der Gesamtauswirkung der durchgeführten Änderungen sichtbar.

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates spricht daher im vorliegenden Fall das **Ermessen gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens**, die **ausschließlich** auf den in Tz 1 genannten Gründen beruht.

Der gegenständlichen Berufung ist daher stattzugeben und der Wiederaufnahmsbescheid aufzuheben. Soweit allerdings **andere** eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Gründe vorliegen, etwa im Ermittlungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat oder bei weiteren Ermittlungen des Finanzamtes neu hervorgekommene Tatsachen, kann die Abgabenbehörde erster Instanz nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten eine neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens verfügen.

B) Einkommensteuer 2005:

Gemäß [§ 307 Abs 3 BAO](#) tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Das bedeutet, dass durch die Aufhebung des hier angefochtenen Wiederaufnahmebescheides der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 21. September 2006 wieder auflebt, während der hier ebenfalls angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 11. September 2009 wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges mit dem aufgehobenen Wiederaufnahmebescheid mit diesem aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl VwGH 11.12.2003, [2003/14/0032](#); Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 8; Stoll, BAO-Kommentar, 2965 und 2968 f).

Damit richtet sich die Berufung diesbezüglich gegen einen (rechtlich) nicht (mehr) existenten Bescheid und war daher insoweit gemäß [§ 273 Abs 1 lit a BAO](#) iVm [§ 307 Abs 3 BAO](#) als (nachträglich) unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl Ritz, BAO⁴, § 273 Tz 12).

C) Umsatzsteuer 2005:

Gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Bescheidaufhebung nach [§ 289 Abs 1 BAO](#) liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des [§ 276 Abs 6 erster Satz BAO](#) sowie des [§ 279 Abs 2 BAO](#) (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des [§ 115 Abs 2 BAO](#) zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Wie bereits zuvor dargestellt wurden bereits während der Außenprüfung Ermittlungen nicht getätigt, die zur Aufklärung des Sachverhalts erforderlich gewesen wären. Es wurde keine Rechnung über die Zahlung von EUR 10.000,- angefordert sowie keine Verträge über das Rechtsgeschäft, das dieser Zahlung zugrunde liegt. Es gab keine Befragung der

Geschäftsherrin über ihr Vertragsverhältnis zur GmbH, keine Ermittlungen darüber, warum die Geschäftsherrin Provisionen an die GmbH zahlte bzw. zahlt, obwohl der schriftliche Handelsvertretervertrag mit dem Bw. offenkundig aufrecht ist usw. Das Finanzamt ging von einer Betriebsveräußerung des Einzelunternehmens des Bw. an die GmbH aus, ohne aber die rechtliche Ausgestaltung und die näheren Umstände zu untersuchen.

Da der Sachverhalt dem Unabhängigen Finanzsenat nicht klar erschien, richtete er einen Fragenvorhalt an den steuerlichen Vertreter des Bw. Die im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters dargelegten Ausführungen deuten darauf hin, dass der Sachverhalt ganz anders sein könnte als bisher angenommen und weisen auf die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen hin. Dabei wird es erforderlich sein, bei der Geschäftsherrin zu ermitteln, mit wem sie welche Geschäftsbeziehungen hat bzw. hatte, wer also ihr Auftragnehmer bei der gegenständlichen Handelsvertretung ist und wem sie Provisionen leistet. Da der schriftliche Handelsvertretervertrag zwischen dem Bw. und der Geschäftsherrin offenbar weiter in Geltung steht, wird auch zu prüfen sein, wem der Ausgleichsanspruch des § 24 HVertrG zusteht (dem Bw. oder der GmbH) und wer die sonstigen Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag zu wahren hat (etwa das Konkurrenzverbot).

Die Vertragsgestaltung zwischen dem Bw. und der GmbH hinsichtlich der „Bewirtschaftung des Kundenstocks“ wurde bisher überhaupt nicht untersucht. Nun wurde bekannt gegeben, dass der Bw. mit der GmbH zusätzlich eine „Subprovisionsvereinbarung“ getroffen habe. Im Hinblick darauf, dass für alle Verträge zwischen dem Bw. und der GmbH die

Angehörigenjudikatur zu beachten ist, wird insbesondere zu ermitteln sein, ob die Verträge des Bw. mit der GmbH diesen Anforderungen entsprechen. Wenn dies nicht der Fall sein sollte, werden die Verträge auch nicht geeignet sein, steuerliche Folgen nach sich zu ziehen.

Da die fehlenden Ermittlungen und die daraus zu ziehenden steuerlichen Konsequenzen auch für die Veranlagung der Umsatzsteuer von Bedeutung sind, war der Umsatzsteuerbescheid 2005 aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 6. Dezember 2012