



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0286-S/10,
miterledigt RV/0287-S/10

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. S. Gapp & Mag. M. Geiger Wirtschaftstreuhand GmbH, 6410 Telfs, Untermarkt 1A, vom 14. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, vom 14. Dezember 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 sowie Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1) Sachverhalt:

Mit Schriftsatz vom 31. August 2009 erstattete der Bw. (ein Rechtsanwalt) Selbstanzeige wegen der nicht (rechtzeitig) erfolgten Erfassung diverser Honorare als Einnahmen. Im Zuge einer Außenprüfung beim Bw. über die Jahre 2005 – 2007 wurden diese Honorare (€ 57.050,17) als Einnahmen des Jahres 2006 ertragsteuerlich erfasst und der Umsatzbesteuerung unterzogen. Der Bw. vertrat bereits im Außenprüfungsverfahren die Ansicht, dass die gegenständlichen Leistungen in Österreich nicht umsatzsteuerbar wären. Seine Leistungsempfänger Fa.X bzw. deren Geschäftsführer Herr_Y seien Unternehmer ohne Sitz im Inland. Sie würden ihr Unternehmen in den Niederlanden betreiben, daher sei der Leistungsort in den Niederlanden gelegen.

Der Bw. legte diesbezüglich diverse Unterlagen (teilweise in beglaubigter Übersetzung) vor, nämlich einen Auszug aus dem Handelsregister über die Fa.X, Bestätigungen des niederländischen Steuerberaters der Fa.X über deren betriebliche Aktivitäten und verschiedene Dokumente betreffend die Leistungen des Bw. für seine Mandanten.

Auch in der Berufung gegen den im Zuge der Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheid (Umsatzsteuer) für 2006 und den Umsatzsteuerbescheid für 2006 wurde erneut darauf hingewiesen, dass der Leistungsort der streitgegenständlichen Leistungen nicht in Österreich liege.

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

2) Rechtliche Würdigung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, wo hinsichtlich diverser Leistungen des Bw. für seine Mandanten Fa.X bzw. Herr_Y der Leistungsort gelegen ist.

Erbringt ein Rechtsanwalt aus seiner Tätigkeit Leistungen für Leistungsempfänger, die Unternehmer sind, so wird die sonstige Leistung gemäß [§ 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994](#) dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Die Ortsbestimmung bei Katalogleistungen hängt somit von Umständen und Eigenschaften auf der Seite des Empfängers (Unternehmereigenschaft, Wohnsitz, Nutzung der Leistung etc.) ab. Es existieren keine formalisierten Beweisregeln darüber, auf welche Weise der leistende Unternehmer sich über diese Umstände und Eigenschaften Klarheit verschafft. Ein Nachweis im strengen Sinn ist nicht erforderlich, Glaubhaftmachung genügt. Nach den Regeln über die objektive Beweislast wird der Unternehmer jedoch sein Vorbringen, das zur Verlagerung des Leistungsortes ins Ausland führt, entsprechend zu belegen haben (Ruppe³, UStG-Kommentar, § 3a Rz. 65).

Hängt die Bestimmung des Leistungsortes davon ab, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, so kommt es darauf an, dass die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist. Die Unternehmereigenschaft ausländischer Unternehmer richtet sich grundsätzlich nach österreichischem Recht (Kolacny/Caganek, UStG, § 3a Rz. 18).

Im vorliegenden Fall ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht ausreichend geklärt, ob der Bw. die streitgegenständlichen Leistungen an Unternehmer für deren Unternehmen erbracht hat. Im Falle der Rechtssache Fa.X gegen beklagte_Partei_1 erliegt im Akt der Betriebsprüfung eine Erklärung des niederländischen Steuerberaters aus 2001, dass in den Büchern der Fa.X ein Darlehen an beklagte_Partei_1 enthalten ist. Das Einschreiten des

Bw. im Zusammenhang mit der Eintreibung dieses Darlehens erscheint daher für das Unternehmen der Fa.X erbracht. Offen ist aber, ob der Fa.X tatsächlich Unternehmereigenschaft zukommt.

In der Rechtssache Fa.X gegen beklagte_Partei_2 ist der Konnex mit dem Unternehmen der Fa.X nach der Aktenlage nicht evident (handelt es sich auch in diesem Fall um ein in den Büchern der Fa.X erfasstes, somit betriebliches Darlehen?).

In der Rechtssache Herr_Y gegen beklagte_Partei_3 sprechen die im Betriebsprüfungsakt erliegenden Unterlagen dafür, dass der Bw. Leistungen an Herr_Y erbrachte, die im Zusammenhang mit der Vollstreckung eines Urteils des LG Rotterdam vom 30.12.2003 stehen. Da die beklagte_Partei_3 die geschiedene Ehefrau des Herr_Y ist, ist ein Konnex zur Unternehmersphäre keineswegs evident. Unklar bleibt auch, inwiefern Darlehensrückzahlungen des beklagte_Partei_2 an beklagte_Partei_3 mit der Vollstreckung des Urteils des LG Rotterdam zusammenhängen. Zu klären ist also, ob der Leistungsempfänger Herr_Y Unternehmer ist und ob der Bw. seine streitgegenständlichen Leistungen für das Unternehmen des Herr_Y erbracht hat.

Es wurden daher weitere Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können (siehe [§ 289 Abs. 1 BAO](#)). Diese Ermittlungen können in der Form getätigt werden, dass dem Bw. die Vorlage entsprechender Beweismittel (vor allem entsprechende Erklärungen der Leistungsempfänger) aufgetragen wird, es können aber auch Ermittlungen im Rechtshilfeweg bei den niederländischen Finanzbehörden durchgeführt werden.

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, müssten alle Ermittlungsergebnisse jeweils beiden Parteien zur Stellungnahme und wiederum zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 14. Februar 2011