



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ML, vertreten durch AH, vom 30. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 21. November 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2004 nach der am 28. August 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

(1) Die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2002 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

(2) Der Berufung gegen die Umsatzsteuer 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	8.112,03 €	Umsatzsteuer	1.622,41 €
			abziehbare Vorsteuer	1.354,02 €
Zahllast				268,39 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(3) Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Beim Bw. wurde im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Die BP stellte folgendes fest:

a. Der Bw. sei für die Firma WP/N tätig. Die WP/N sei eine Unternehmensberatungsfirma in der BRD. Der Bw. erhalte von ihr Termine und fahre dann zu Unternehmen, bei welchen Betriebsanalysen zu vermitteln seien. Dabei handle es sich vorwiegend um inländische Unternehmen. Schriftliche vertragliche Vereinbarungen zwischen der Firma WP/N und dem Bw. gebe es nicht. Der Bw. erhalte Honorare ausschließlich für erfolgreich vermittelte Betriebsanalysen. Die Honorarnoten würden monatlich von ihm selbst gestellt. Da die Leistung – nach den Angaben des Bw. – für einen ausländischen Auftraggeber erbracht werde, stelle er keine Umsatzsteuer in Rechnung. Die Bezahlung erfolge mit Verrechnungsschecks oder mittels Banküberweisung.

b. Im Zuge der BP seien Erhebungen bei der Firma WP/N durchgeführt worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass die WP/N seit 1998 auch einen Firmensitz (WP/S) in Salzburg habe. Eigene Büros und Mitarbeiter gebe es in Salzburg nicht. Die Firma WP/N kontaktiere von Deutschland aus Kunden in Österreich und vereinbare Termine für den Bw. Dieser besuche die Kunden im Auftrag der WP/S und verkaufe Unternehmensanalysen. Für Anfahrten, Analysen und Beratungen erhalte der Bw. vereinbarungsgemäß Provisionen. Die Provisionsabrechnungen würden im Namen des Bw. gestellt. Die Rechnungen stelle man in Deutschland mit Absenderadresse Österreich (WP/S) aus und versende sie, wobei es sich um Gutschriften mit Umsatzsteuerausweis (20%) handle.

Die Erhebungen hätten weiters ergeben, dass die vom Bw. gelegten Provisionsabrechnungen (ohne Umsatzsteuer) weder bei der WP/N, noch bei der WP/S jemandem bekannt geworden und dort auch niemals eingelangt seien. Da die WP/N die an sie adressierten Provisionsabrechnungen nie erhalten habe, seien diese Leistungen in Deutschland auch nicht aufwandsmäßig erfasst.

c. Den Bw. habe man dazu am 10. Juni 2005 niederschriftlich einvernommen. Der Bw. habe dabei angegeben, dass er mit der Firma WP/S niemals Kontakt gehabt und für dieses Unternehmen auch keine Leistungen erbracht habe. Die Provisionsabrechnungen habe er ausschließlich an die WP/N gestellt. Dem Bw. seien die von der WP/S an ihn ausgestellten Rechnungen (Gutschriften) nicht bekannt. Er habe auch keine Honorarzählungen von der

WP/S bekommen. Dem Finanzamt lägen somit zwei unterschiedliche Rechnungen vor: Provisionsabrechnungen ohne Umsatzsteuer vom Bw. und Gutschriften der WP/S mit Umsatzsteuerausweis.

d. Die Finanzverwaltung habe weitere Erhebungen durchgeführt und zwar bei anderen Personen, die ebenfalls für die WP/S Beratungsleistungen vermittelt hätten. Dabei habe man eine einheitliche Vorgangsweise festgestellt. Die Rechnungen seien in allen Fällen von der WP/S (Gutschriften) gestellt worden. Die Gutschriften habe man alle nach demselben Muster erstellt und zwar alle mit Umsatzsteuer. In keinem Fall hätten die Mitarbeiter die Provisionsabrechnungen selbst gelegt. Da alle Mitarbeiter nach demselben Muster abgerechnet würden, nehme man an, dass auch beim Bw. nach dem gleichen Muster abgerechnet werde. Die Aussagen des Bw. seien daher insoweit nicht glaubwürdig, als er angebe, er habe die Provisionsabrechnungen selbst gelegt.

e. Der Prüfungsauftrag sei auf die Rechtsgrundlage des § 99 FinStrG geändert worden. Außerdem habe man den Auftrag auf die Jahre 1999 bis 2001 ausgedehnt. Es bestehe der begründete Verdacht, dass der Bw. im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt habe. Der Bw. habe monatliche Abrechnungen gestellt. Dabei handle es sich offenkundig um „Scheinrechnungen“. Diese seien der WP/N weder bekannt, noch jemals bei ihr eingelangt. Der Bw. habe damit Umsatzsteuer in nicht unwesentlicher Höhe verkürzt.

f. Man unterwerfe die vereinnahmten Provisionen (Bruttobeträge) der Umsatzsteuer.

	1999	2000	2001
Honorare Beratung brutto/S	392.768,00	350.664,00	376.885,00
Umsatz 20% netto	327.307,00	292.220,00	314.071,00
Nachforderung Ust	65.461,00	58.444,00	62.814,00
	2002	2003	2004
Honorare Beratung brutto/€	27.438,10	16.111,64	24.216,92
Umsatz 20% netto	22.865,08	13.426,37	20.180,77
Nachforderung Ust	4.573,02	2.685,27	4.036,15

2. Mit Schreiben vom 30. Januar 2006 erhob der Bw innerhalb der bis 31. Januar 2006 verlängerten Rechtsmittelfrist gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide vom 21. November 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2004 Berufung.

Die Umsätze seien nicht steuerbar.

a. Der Bw. erbringe seit jeher eine Vermittlungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 11 UStG an einen deutschen Unternehmer (WP/N). Somit handle es sich zur Gänze gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 um eine in Österreich nicht steuerbare Leistung, womit es sich erübrige, auf das Vorliegen von großteils steuerfreien Umsätzen iS des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 einzugehen.

b. Alleine aus dem Umstand, dass die Überweisungen zwischenzeitlich – ohne Absprache – über ein inländisches Kreditinstitut veranlasst würden, könne noch nicht geschlossen werden, dass ab nun der Auftraggeber des Bw. eine inländische Betriebsstätte sei (sofern überhaupt vorhanden) und nicht mehr ein deutsches Unternehmen, wie bisher.

c. Betreffend der Behauptung des Auftraggebers, die Vermittlungsleistungen seien einvernehmlich mit Gutschrift abgerechnet worden, sei festzustellen, dass der Bw. niemals mit der Firma WP/S eine derartige Vereinbarung getroffen habe. Abgerechnet habe man ausschließlich aufgrund der vom Bw. an die WP/N gestellten Rechnungen. In Unkenntnis derartiger Gutschriften habe der Bw. weder das Vorliegen der Voraussetzungen des § 11 Abs. 8 UStG 1994 überprüfen, noch der Abrechnung mittels Gutschriften generell widersprechen können, zumal gemäß § 11 Abs. 7 UStG 1994 zwischen dem Aussteller und dem Empfänger einer Gutschrift Einverständnis darüber bestehen müsse, dass mittels Gutschrift über eine bestimmte Lieferung oder Leistung abgerechnet werde. Um dem Unternehmer, der die sonstige Leistung bewirke, die Möglichkeit zum Widerspruch zu geben, müsse die Gutschrift diesem nachweislich zugeleitet worden sein (EuGH 17.9.1997, Rs C-141/96, „Langhorst“). Stillschweigen des leistenden Unternehmers werde hier üblicherweise nicht ausreichen, um dies als Einverständnis zu werten. Die Beweislast über die geordnete Zuleitung der Gutschrift liege beim Leistungsempfänger (UStR Rz 1641 ff.). Ebenso habe es der Auftraggeber versäumt, sich vorweg Klarheit darüber zu verschaffen, ob der Bw. überhaupt berechtigt sei, Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert auszuweisen (Kleinunternehmer?).

3. Am 5. April 2006 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2004 (Auszüge):

a.) Erhebungen und Prüfungsfeststellungen:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Erhebungen bei der WP durchgeführt.

Dabei stellte sich heraus, dass seit 1998 die WP auch einen Firmensitz in Salzburg hat.

Die Fa. WP kontaktiert telefonisch von Deutschland aus Kunden in Österreich und vereinbart Termine für den Bw.

Der Bw. besucht im Auftrag der WP/S Kunden und verkauft Unternehmensanalysen. Für Anfahrten, Analysen und Beratungen erhält der Bw. vereinbarungsgemäß Provisionen. Die Provisionsabrechnungen werden im Namen des Bw. gestellt. Die Rechnungen werden in Deutschland mit Absenderadresse Salzburg versendet. Die Rechnungen (Gutschriften) werden mit Umsatzsteuerausweis 20% gelegt.

Die Erhebungen bei der WP ergaben weiters, dass die vom Bw. gelegten Provisionsabrechnungen (ohne Ausweis der Umsatzsteuer) weder bei der WP/N in Deutschland, noch in Österreich jemandem bekannt und dort auch niemals eingelangt sind.

Der Bw. wurde dazu am 10. Juni 2005 niederschriftlich einvernommen. Er gibt dabei an, dass er mit der Fa. WP/S nie Kontakt gehabt und für dieses Unternehmen auch keine Leistungen erbracht hat. Die Provisionsabrechnungen hat er ausschließlich an die WP/N gestellt. Dem Bw. sind die von WP/S an ihn ausgestellten Rechnungen (Gutschriften) nicht bekannt. Der Bw. hat auch keine Honorarzahungen von WP/S erhalten. Dem Finanzamt liegen in diesem Fall (Anmerkung: für dieselbe Leistung) zwei unterschiedliche Rechnungen vor; die Provisionsabrechnungen ohne USt-Ausweis des Bw. und die Provisionsabrechnungen (Gutschriften) von WP/S mit USt-Ausweis.

Aufgrund der unterschiedlichen Aussagen wurden seitens der Finanzverwaltung weitere Erhebungen durchgeführt. Diese Erhebungen wurden bei jenen Personen durchgeführt, die ebenfalls für die Fa. WP Beratungsleistungen vermittelt haben. Dabei wurde folgende einheitliche Vorgangsweise festgestellt:

Die Rechnungen wurden in allen Fällen von der Fa. WP/S gestellt (Gutschriften); die Gutschriften wurden alle (inkl. jene des Bw.) nach dem selben Muster und in allen Fällen mit Umsatzsteuerausweis gestellt, in keinem Fall haben die Mitarbeiter die Provisionsabrechnungen selbst gelegt!

Da von WP/S alle Mitarbeiter nach demselben Muster abgerechnet werden, wird angenommen, dass auch beim Bw. nach dem selben Muster abgerechnet wird.

Die Aussagen des Bw., die Provisionsabrechnungen selbst gelegt zu haben, erscheinen daher nicht glaubwürdig.

b.) Prüfung gemäß § 99 FinStrG:

Aufgrund der durchgeführten Erhebungen wurde die Rechtsgrundlage des Prüfungsauftrages geändert (§ 99 FinStrG), der Prüfungsauftrag wurde auf die Jahre 1999 bis 2001 ausgedehnt.

Die Änderungen wurden vorgenommen, weil der begründete Verdacht bestand, dass vom Bw. im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt worden sind!

Laut den vorliegenden Buchhaltungsunterlagen hat der Bw. monatlich an die Fa. WP/N für erbrachte Vermittlungsleistungen eine Provisionsabrechnung ohne Umsatzsteuerausweis gestellt.

Aufgrund der Ergebnisse der Erhebungen bei der Fa. WP/S besteht der begründete Verdacht, dass es sich bei den vom Bw. gestellten Rechnungen um "Scheinrechnungen" handelt. Diese Rechnungen sind bei der WP weder bekannt noch jemals eingelangt. Da die "Scheinrechnungen" ohne Umsatzsteuer gestellt wurden, sind im Prüfungszeitraum Umsatzsteuerbeträge in nicht unwesentlicher Höhe verkürzt worden!

Im Zuge der Betriebsprüfung werden die vereinnahmten Provisionen (Bruttobeträge) der Umsatzsteuer unterworfen.

c.) Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte diesen im Rahmen der angeführten Außenprüfung getroffenen Feststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO am 21. November 2005 neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2004.

d.) Mit Schreiben vom 30. Januar 2006 erhob der Bw. gegen diese neuen Sachbescheide fristgerecht (mit Anbringen vom 19. Dezember 2005 wurde eine Fristverlängerung bis 31. Januar 2006 beantragt) Berufung, in der die Änderung der angefochtenen Bescheide dergestalt begehrt wird, dass die der generellen USt-Pflicht unterworfenen Provisionseinnahmen als nicht steuerbare Umsätze zu behandeln seien.

Zum Vorbringen des Bw., dass der "Großteil" der Umsätze (für die Jahre 1999, 2001, 2002 und 2004 ist die Grenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 überschritten) – auch bei Bejahung des Leistungsortes in Österreich – unter die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fallen würde, ist festzuhalten, dass der Bw. mit Eingabe vom 21. August 1996 gemäß § 6a UStG 1972 erklärt hat, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ab dem Kalenderjahr 1994 zu verzichten. An diese Verzichtserklärung ist der Bw. auch im Geltungsbereich des UStG 1994 gebunden (vgl. Ruppe, UStG, Tz 470 ff zu § 6).

Überdies ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. für die berufsgegenständlichen Jahre Umsatzsteuererklärungen abgegeben hat, mit denen er für die Jahre 2001 bis 2004 auch Vorsteuern geltend gemacht hat.

e.) Ergänzend zu den im Rahmen der dargestellten Außenprüfung getroffenen Feststellungen, die auch dieser Berufungsvorentscheidung als zutreffend zugrunde gelegt werden, wird

nachstehender Sachverhalt aufgrund der von im Rahmen der Außenprüfung durchgeführten Ermittlungen festgestellt:

Die Fa. WP/N wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Februar 1997 gegründet und im deutschen Handelsregister eingetragen. Gesellschafter sind zum einen Dkfm. PS und zum anderen SB, die am Stammkapital jeweils zur Hälfte beteiligt sind. Beide Gesellschafter sind alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer. Der Geschäftsgegenstand lautet auf Unternehmensberatung sowie Personalberatung einschließlich Unterstützung bei der Vermittlung bzw. die Vermittlung von Personal. Die WP/N weist mehrere Niederlassungen in Deutschland auf.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Januar 1998 wurde die WP/S gegründet und im Firmenbuch eingetragen. Alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer sind SB und Dkfm. PS, die auch jeweils zu 50% an dieser Gesellschaft beteiligt sind: Die WP Österreich verfügte bis Ende 2002 über Büroräumlichkeiten in Wien.

Die WP Österreich hat am Beginn der Geschäftsbeziehung mit dem Bw. und zwar im Jänner 1998 diesem einen Rahmenvertrag zur Unterfertigung vorgelegt, der die zwischen dem Bw. und der WP Österreich getroffenen Abreden über die Zusammenarbeit festhält.

In diesem Rahmenvertrag sind unter anderem folgende Bestimmungen enthalten:

(1) Aufgabengebiet:

Der Bw. ist freiberuflicher Unternehmensberater. WP Österreich beabsichtigt im Rahmen von Akquisitions- und Beratungstätigkeit für Klienten an ihn Repräsentationsprojekte zur selbständigen Bearbeitung zu übertragen.

(2) Allgemeine Pflichten:

Mit der Übernahme eines Repräsentationsprojektes erkennt er alle zwischen WP und seinen Klienten hierfür vereinbarten Zielsetzungen als für sich verbindlich an. Etwaige Änderungen hierzu zwischen WP und Klienten sind auch für ihn verbindlich.

Er führt die von ihm übernommenen Projekte nach pflichtgemäßem Ermessen eigenverantwortlich durch, dabei beachtet er alle gesetzlichen Bestimmungen sowie die Regeln des vorliegenden Rahmenvertrages.

(3) Honorar:

Er erhält für seine Tätigkeit ein Honorar, dessen Höhe sich aus der dieser Vereinbarung beigefügten Übersicht "Honorar Repräsentanz" ergibt. Diese Übersicht ist Bestandteil dieser Vereinbarung. Mit dem sich aus der Übersicht ergebenden Honorar sind die vertragsgemäße Tätigkeit sowie die allgemeinen Geschäftskosten abgegolten.

Ist er umsatzsteuerpflichtig und weist er in seinen Rechnungen an WP die Umsatzsteuer gesondert aus, so erhält er ferner die Umsatzsteuer auf sein Honorar.

Honorarabrechnung und- auszahlung erfolgen jeweils am 15. des Folgemonats.

Er trägt für die ordnungsgemäße Anmeldung, Erklärung und Abführung von Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen selbst Sorge. Soweit er der Mehrwertsteuer unterliegt, gilt dies auch für diese Steuern. Verletzt er diese Pflichten, so hat er der WP den hieraus entstandenen Schaden zu ersetzen.

(4) Ihm ist es untersagt, Kopien irgendwelcher Unterlagen über Informationen der vorgenannten Art für andere Zwecke als für die Durchführung der vertragsgemäßen Tätigkeit anzufertigen.

Alle genannten Unterlagen und alle Kopien hiervon sind nach Beendigung des Projektes unaufgefordert und unverzüglich an WP herauszugeben. Ein Zurückbehaltungsrecht steht ihm nicht zu.

(5) "Die vereinbarten Honorare werden fällig, sobald und soweit die entsprechenden Leistungen vom Kunden an WP gezahlt werden.

Alle Honorare gelten zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer (dh es handelt sich um Nettobeträge).

Die WP Österreich hat den Bw. mehrfach aufgefordert den Rahmenvertrag, der mit 31. Januar 1998 datiert ist, zu unterfertigen. Dieser Aufforderung ist der Bw. nicht nachgekommen.

Aufgrund der zwischen der WP Österreich und dem Bw. über den Verkauf von Unternehmensanalysen getroffenen Vereinbarung, hat dieser für die WP Österreich in der Folge Unternehmensanalysen vermittelt.

Die Abrechnung der vom Bw. an die WP Österreich erbrachten Leistungen erfolgte in Form von ausgestellten Gutschriften, in denen Umsatzsteuer durch die WP Österreich ausgewiesen wurde (vgl. zB Rechnung vom 31.1.2003 Nr. 310103). Die in den (von der WP Österreich ausgestellten) Rechnungen angeführten Nettobeträge entsprechen jenen laut Übersicht "Honorar Repräsentanz Österreich" des Rahmenvertrages vom 31. Januar 1998. So ist in der Rechnung vom 31. Januar 2002 ein Nettobetrag von € 1.017,42 (= gerundet ATS 14.000,00) ausgewiesen. Dieser Betrag entspricht genau der Höhe des Honorars laut Übersicht "Honorar Repräsentanz Österreich".

Im Rahmen der durch die WP Österreich erfolgten Abrechnung wurde ab Juni 2002 – bei höheren Honorarzahleungen – ein Abzug in Höhe von € 727,73 vorgenommen und zwar aufgrund einer Pfändung eines Honorarteiles.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die vom Bw. vorgelegten "Rechnungen" der WP/N (oder der WP Österreich) zugegangen sind, dh dass die WP/N (oder die WP Österreich) diese Schriftstücke jemals erhalten haben.

Die Feststellungen betreffend die Existenz sowie die Situierung der WP/N und der WP Österreich sowie deren Gesellschafterstruktur und deren Geschäftsführer gründen sich auf die bereits angeführten Firmenbuchsauszüge. Des Weiteren decken sich diese Feststellungen auch mit der Aussage des Geschäftsführers der beiden Gesellschaften, Herrn Dkfm. PS, in der Einvernahme vom 6. Juli 2005.

f.) Der Aussage des Bw., wonach er im Prüfungszeitraum 2002 bis 2004 Vermittlungsleistungen für die WP/S nicht erbracht habe, kann hingegen nicht gefolgt werden:

Im Zuge der von der Außenprüfung durchgeführten Erhebungen wurde festgestellt, dass die Abrechnung mittels Gutschrift dh Ausstellung der Rechnung durch die WP Österreich betreffend die übrigen freien Mitarbeiter, die für die WP Österreich im berufsgegenständlichen Zeitraum auch tätig waren, in derselben Art und Weise wie jene Rechnungen, die betreffend den Bw. in der Buchhaltung der WP Österreich aufwandswirksam erfasst sind, erfolgt ist. In keinem anderen Fall wurde von freien Mitarbeitern der WP Österreich selber Rechnung gelegt. Die anderen freien Mitarbeiter haben die erhaltenen Honorare daher mit den Nettobeträgen der Einkommensteuer unterworfen und diese Entgelte zum Normalsteuersatz verustet. Der Tätigkeit dieser freien Mitarbeiter für die WP Österreich ist derselbe Rahmenvertrag zugrunde gelegen, wie jener mit dem Bw. vom 31. Januar 1998.

Wie bereits dargestellt wurde, war eine Ausstellung der Provisionsabrechnungen dem Bw. gar nicht möglich, weil sein Honorar davon abhängig ist, ob und inwieweit die Kunden die Beratungsleistungen der WP Österreich tatsächlich bezahlt haben.

Der Bw. konnte keinerlei Unterlagen vorlegen, die eine Vertragsbeziehung zur WP/N belegen könnten. Vielmehr hat der Bw. in seiner Einvernahme ausgesagt, es gebe keine vertragliche Vereinbarung zwischen ihm und der WP/N. Auch betreffend die Art und Höhe der Honorarabrechnung konnte der Bw. nur sehr unpräzise Angaben machen.

Das Fehlen von exakten Vereinbarungen über Nebenleistungspflichten (vgl. zur Differenzierung zwischen selbständigen und unselbständigen Nebenleistungspflichten. Koziol/Welser, II 11, 4 f). ist bei der Tätigkeit des Bw. vollkommen unüblich und widerspricht jeder Lebenserfahrung. Gerade die im Rahmenvertrag vom 31. Januar 1998 enthaltenen detaillierten Regelungen über diverse Nebenleistungspflichten des Vertragspartners der WP Österreich wie über die Verpflichtung zur Verschwiegenheit (Punkt 4), über die Verpflichtung zur sorgfältigen Verwahrung übergebener Unterlagen (Punkt 5) sowie über den Klientenschutz

(Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot; Punkt 6) und die Absicherung der Einhaltung dieser Verpflichtungen mit einer Vertragsstrafe (Punkt 6) zeigt, dass eine exakte Regelung der den Provisionsempfänger treffenden Pflichten unumgänglich ist, sodass die Aussage des Bw. insgesamt unglaubwürdig erscheint.

Weiters hat die WP Österreich die Honorarzahlungen an den Bw. vorgenommen.

Betreffend den im Rahmen der Einvernahme des Bw. vom 10. Juni 2005 gemachten Vorhalt, dass laut Buchhaltung der WP Österreich die Zahlungen an den Bw. auf ein Konto 41XXX bei der EB erfolgt sind und er dies in seiner Einvernahme verneint hat, weil er nur ein Konto bei der AS habe, ist folgendes auszuführen:

Laut den von der AS gefaxten Buchungsnachweisen betreffend das dem Bw. gehörige Konto 16XXX für den Zeitraum 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2004 ist festzuhalten, dass die Eingänge auf diesem Konto, die auf Überweisungen der WP Österreich zurückzuführen sind, von deren Konto 09XXX bei einer anderen Bank erfolgt sind und zwar hat die Bank als Kontonummer des Bw. 41XXX angegeben. Da zwischen den Banken ein Bankenverbund besteht, wurde diese Zahlung auf das Konto 16XXX umgebucht.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass laut der mit der WP Österreich getroffenen Honorarvereinbarung die festgelegten Honorarsätze Nettobeträge sind. Aus diesem Grunde ist in Punkt 3 des Rahmenvertrages vom 31. Januar 1998 auch festgelegt, dass dann, wenn der Vermittler der Unternehmensanalysen umsatzsteuerpflichtig ist und in seinen Rechnungen an die WP die Umsatzsteuer gesondert ausweist, er die Umsatzsteuer auf das Honorar erhält. In den vom Bw. vorgelegten "Rechnungen" ist zu den vereinbarten Nettohonorarsätzen ein Aufschlag von 20% erfolgt (also in Höhe des Normalsteuersatzes für die USt), ohne dass eine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Eine solche eindeutig vertragswidrige Vorgangsweise wäre von der WP/N, wenn mit dieser eine vertragliche Beziehung bestanden hätte, wie vom Bw. vorgebracht, nicht akzeptiert worden. Die Abgabenbehörde erster Instanz geht daher davon aus, dass die vom Geschäftsführer der WP/N und WP Österreich in seiner Einvernahme vom 6. Juni 2005 geäußerte Vermutung stimmt, wonach der Bw. nach Erhalt der Provisionsabrechnungen von der WP Österreich auf Basis der übermittelten Gutschriften selbst noch einmal Rechnungen in seinem Namen ausgefertigt hat.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde auch deshalb davon ausgeht, dass die von PS in seiner Einvernahme gemachten Angaben zutreffend sind, weil es für die "WP"-Gruppe wirtschaftlich keinen Unterschied macht, ob Vertragspartner des Bw. die WP Österreich oder die WP/N ist. In beiden Fällen ist die Höhe des Aufwandes derselbe, weil die vereinbarten Honorare Nettobeträge sind dh eine Berücksichtigung der Umsatzsteuer ohne gesonderten Ausweis unzulässig ist.

g.) Der festgestellte Sachverhalt ist in rechtlicher Hinsicht wie folgt zu beurteilen:

Im Berufungsverfahren ist unstrittig, dass der Bw. eine sonstige Leistung erbringt, die im Zusammenhang mit Unternehmensanalysen steht. Diese Tätigkeit ist unter den Begriff Vermittlung von wirtschaftlicher Beratung zu subsumieren (vgl. Ruppe, UStG, Tz 87 zu § 3a, wonach unter wirtschaftliche Beratung insbesondere die Tätigkeit der Betriebs- und Unternehmensberater fällt). Auch die Vermittlung solcher Leistungen fällt unter § 3a Abs. 10 UStG 1994 (Ziffer 11 leg. cit.). Gemäß § 3a Abs. 9 lit a UStG 1994 werden die in Absatz 10 angeführten sonstigen Leistungen im Fall, dass der Empfänger ein Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Weiters wird normiert, dass dann, wenn die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt wird, stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend ist.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes wurde die Vermittlung von Unternehmensanalysen durch den Bw. an die WP Österreich erbracht, die nur in Österreich situiert ist dh in der Bundesrepublik Deutschland über keine Betriebsstätte verfügt.

Daraus folgt, dass die vom Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum an die WP Österreich erbrachten Vermittlungen von Unternehmensanalysen aufgrund der Regelung des § 3a Abs. 9 lit a iVm § 3a Abs. 10 Z 11 UStG 1994 im Inland erbracht wurden und daher gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 umsatzsteuerpflichtig sind.

Die Steuerpflicht dieser Vermittlungsleistungen wird bereits durch die Leistungserbringung bzw. (bei Istbesteuerung) durch die Vereinnahmung des Entgeltes begründet (vgl. § 19 Abs 2 UStG 1994).

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2004 war allerdings teilweise stattzugeben, weil in der Buchhaltung der WP Österreich für 2004 lediglich Nettonorare des Bw. von € 8.112,03 (anstelle der von der BP angesetzten Honorare von 24.216,92 €) aufwandsmäßig erfasst wurden (vgl. die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegte Aufstellung über die Eingangsrechnungen des Bw.; zu den in dieser Aufstellung angeführten Rechnungen kommen noch die Honorare für März 2004 (über brutto € 2.196,72) sowie Mai 2004 (über brutto € 2.270,12) hinzu).

4. Mit Schreiben vom 4. Mai 2006 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gleichzeitig die Abhandlung in einer mündlichen Verhandlung.

(1) Vorlageantrag:

a. Der Bw. sei bereits seit 1986 für verschiedene Auftraggeber im Bereich der Unternehmensberatung ausschließlich am deutschen Markt und ausschließlich für deutsche

Unternehmen tätig gewesen, bis 1998 Herr SB als Geschäftsführer/Gesellschafter der erst im Vorjahr gegründeten WP/N an ihn zwecks einer Zusammenarbeit herangetreten sei. Sämtliche Gespräche in dieser Zeit seien ausschließlich zwischen dem Bw. und Herrn SB erfolgt, sodass die Aussagen des Herrn PS, den der Bw. erst etwa zwei Jahre danach persönlich kennengelernt habe, als „nicht von erster Hand“ zu qualifizieren seien.

b. Dass der Bw. für die WP/N tätig sein sollte, leite sich auch daraus ab, dass er ab 1998 (Beginn der Zusammenarbeit) ausschließlich und 1999 (weitaus überwiegend) in Deutschland tätig gewesen sei (81% der Provisionen). Erst in den Folgejahren sei das Geschäftsfeld sukzessive nach Österreich ausgeweitet worden. Bei den Gesprächen mit SB sei niemals die Rede von einer WP/S gewesen, die zum damaligen Zeitpunkt erst gegründet worden sei und nur aus einer Geschäftsanschrift bestanden habe. Die operative Tätigkeit dieser Gesellschaft habe erst 2001 mit der Erlangung der Gewerbeberechtigung am 2. April 2001 begonnen (lt. Gewerbekatasterauszug).

c. Ebenso lasse die Bezugnahme auf die Gewerbesteuer in Punkt 3 (Honorar) des sogenannten Rahmenvertrages (welcher dem Bw. niemals vorgelegt und somit von diesem auch niemals unterzeichnet worden sei und daher auch nicht zu seinen Lasten verwendet werden könne) erkennen, dass dieser Vertrag für die WP/N bestimmt gewesen sei. Des weiteren sei er mit 31. Januar 1998 mit einem Zeitpunkt datiert, zu dem noch gar keine Gespräche zwischen beiden Parteien stattgefunden hätten. Es liege in der Natur der Sache, dass der organisatorische Aufbau eines Unternehmens meist mehrere Jahre erfordere. Die heutigen Gepflogenheiten (keine Zusammenarbeit ohne Vertrag, Abrechnung nur per Gutschrift) seien bei Unternehmensbeginn (Beginn der Zusammenarbeit) noch keinesfalls gegeben (bzw gefestigt) gewesen, sondern hätten sich erst entwickelt, weshalb die heutigen Abläufe schon vom zeitlichen Aspekt her keinen Ansatzpunkt bieten würden, auf damalige mögliche Abmachungen zu schließen. Gerade dass der Bw. jahrelang ohne Vertrag für WP/N tätig gewesen sei (was heute wahrscheinlich nicht mehr möglich wäre) zeige, dass seine Zusammenarbeit auf anderen Voraussetzungen basiere, als sie heute gegeben seien.

d. Da der Bw. niemals für die WP/S tätig geworden sei, könnten aus den sich inzwischen etablierten Gepflogenheiten in dieser Gesellschaft keine Rückschlüsse auf dessen Zusammenarbeit mit der WP/S gezogen werden.

e. Betreffend des doch sehr erheblichen Vorwurfes von PS betreffend manipulierter und niemals erhaltener Rechnungen des Bw., dürfe auf die dem Arbeitsbogen entnommenen Rechnungen per 30. Mai 2003 (300503, 30052003) verwiesen werden. Beide Rechnungen zeigten unterschiedliche Beträge (292,90 bzw 244,08), wobei der in der Rechnung des Bw. ausgewiesene Betrag von 244,08 per Scheck (vom 20. Juni 2003) zur Auszahlung gelangt sei.

Damit werde ersichtlich, dass entgegen der Behauptung des PS die WP/N sehr wohl in Kenntnis dieser Rechnung gewesen sei.

f. Verwiesen werde auch auf den Rahmenvertrag, in welchem unter Punkt 3 (Honorar) ausdrücklich festgelegt werde ... „und weist er in seinen Rechnungen an WP/N“ ... Daraus sei abzuleiten, dass zumindest zum damaligen Zeitpunkt (31. Januar 1998) keine Abrechnung per Gutschrift beabsichtigt gewesen sei.

g. Ebenso sei es unrichtig, wie PS behauptete, dass nur die WP/S in der Lage gewesen sei, monatliche Abrechnungen zu erstellen. Von der WP/N seien zwar an den Bw. die Termine weitergeleitet worden, ob aber alle diese Termine im selben Monat hätten wahrgenommen werden können, habe nur der Bw. gewusst, sodass im Besonderen betreffend der Kostenersätze für die Anfahrt, ohne Zutun des Bw. gar keine Abrechnung möglich gewesen wäre.

(2) Am 8. August 2006 wurde mit dem Bw. und seinem Steuerberater ein Erörterungstermin abgehalten. Dabei wurden nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten folgende Aussagen festgehalten:

SB: In der Vorlage vom 4. Mai 2006 führen Sie an, dass die Aussagen des Herrn PS nicht aus erster Hand sind und verweisen auf den Herrn SB, der ständiger Ansprechpartner des Bw. gewesen sein soll. Ist dieser Darstellung zu entnehmen, dass Herr SB zu diesem Thema eine andere Aussage treffen wird?

Mag. H.: Ich möchte damit nur aussagen, dass Herr PS nicht von Anfang an Kontaktperson dieser Angelegenheit war und die Abmachung über die Zusammenarbeit und über die Gestaltung der Tätigkeit mit Herrn SB getroffen wurde. Ich möchte aber damit nicht einen Antrag auf Befragung des Herrn SB stellen oder dessen Vorladung beantragen. Das wird nichts bringen.

SB: Warum wird das nichts bringen?

Mag. H.: Er würde gegen seine eigenen Interessen handeln, weil er der Partner des Herrn PS ist.

SB: Das heißt, Ihrer Ansicht nach lügen 3 Personen: Herr SB, Herr PS und deren Steuerberater und diese begehen gleichzeitig in Zusammenarbeit Steuerhinterziehung durch Stellen von Rechnungen mit MWSt, die der Bw. niemals erhalten haben will?

Mag. H.: Soweit gehe ich nicht, von einer Lüge spreche ich auch nicht und auch nicht von einer Steuerhinterziehung, das wäre nur die Folge aus unseren Behauptungen.

SB: Sie erhalten von mir ein Fax des Herrn SB aus Deutschland, indem Herr SB die Aussagen des Herrn PS bestätigt und erklärt, das der Bw. lügt.

Mag. H.: Diese Angaben stimmen nicht und wir werden in der Folge versuchen, das zu widerlegen.

SB: Auf den Rechnungen der WP/S ist die UID-Nr. des Bw. angeführt. Nach den Darstellungen in der Berufung hatte der Bw. niemals Kontakt mit der WP/S, es erscheint daher unerklärlich, wie die WP/S (für niemals dem Bw. zugesandte Rechnungen) zu einer UID-Nr. gekommen sein soll. Hat diese oder der Steuerberater der WP/S mit Ihnen in dieser Angelegenheit Kontakt aufgenommen, um die UID-Nr. zu erfragen?

Bw.: Herr SB fragte mich einmal, ob ich ihm die UID-Nr. geben könne, da er sie für den Steuerberater braucht. Ich habe nachgefragt, wofür er sie braucht und er sagte mir, dass sein Steuerberater diese benötigt. Herr SB sagte mir, „die UID-Nr. braucht bei uns jeder“.

Mag. H.: Es ist ganz wichtig zu sagen, dass seitens der Personen SB und PS immer behauptet wurde, dass von Beginn an (seit 1998) der Herr Bw. für die WP/S tätig sei. Wichtig ist es aber, auf den Beginn der Zusammenarbeit abzustellen, nämlich auf den Zeitraum 1998. Die Fa. WP/S hatte 1998 keine Gewerbeberechtigung (erst 2001), sie hatte keine feste Adresse und die gesamte Kommunikation lief ebenso wie das operative Geschäft nur über Deutschland.

Mag. P.: Wann hat Sie der SB angerufen wegen der UID-Nr.?

Bw.: Das kann ich nicht mehr genau sagen, das war 2000 oder 2001.

SB: Ich nehme an, Ihnen ist bekannt, ab welchem Zeitpunkt „Geschäftskontakte“ mit einer als existent anzusehenden Fa. möglich sind? Dies ist der Fall sobald die Fa. nach außen hin tätig wird, sprich, sobald sie ein Bankkonto hat. Nach den Informationen die dem UFS bisher vorliegen, hat die Fa. WP/S ihr Stammkapital im Jahr 1998 eingezahlt und spätestens ab dem Jahre 2002 Überweisungen an den Bw. getätigt. Einer Gewerbeberechtigung für den Abschluss von Geschäften bedarf es nicht. Für die Berufungsbehörde ist daher nicht erkennbar, welches Hindernis einer Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw. und der WP/S ab 1998 entgegenstehen sollte.

Mag. H.: Ich stelle fest, dass der Bw. für die WP/S im Zeitraum 1998 noch nicht tätig sein konnte, weil viele Indizien dagegensprechen, die wir später noch erörtern werden und es in der Folge niemals zu einem Wechsel von der WP/N zur WP/S gekommen ist (Vertragsunterzeichnung uä.).

SB: Befragt wurden noch andere Personen, die für die WP/S tätig waren und Rechnungen mit MWSt erhalten haben. Sind von diesen anderen Personen einige auch ab dem Jahr 1998 tätig gewesen oder ab welchem Zeitpunkt sonst?

Prüfer: Befragt wurden 3 Personen. Diese sind erst später tätig geworden und zwar frühestens ab 2001 und ein Befragter ab 2005.

Mag. P.: Hierzu wende ich ein, dass sich das Amtshilfeersuchen an das Finanzamt auf den Zeitraum 2002 bis 2004 erstreckt hat und für die Vorzeiträume bis 1998 die Frage einer Tätigkeit anderer Vertreter daher nicht erhoben wurde.

SB: Nach der Darstellung des Bw. wurden die von ihm ausgestellten Rechnungen per Fax an das deutsche Unternehmen WP/N gesandt, welche Nachweise haben Sie für diese Versendung (Fax-Bestätigung)?

Bw.: Bestätigungen habe ich keine bzw. habe ich diese nicht aufgehoben, dass man das tun sollte, ist mir erst im Rahmen der Betriebsprüfung klar geworden.

Mag. H.: Ich habe Erhebungen bei der Telekom durchgeführt und gefragt wie lange zurück man Faxbestätigungen „ausheben“ kann. Normalerweise geht das nur wenige Monate, unter Umständen kann man das aber über Jahre zurückverfolgen und ich erhalte noch eine Auskunft diesbezüglich. Unter Umständen können wir daher nachweisen, dass der Bw. seine Rechnungen an das deutsche Unternehmen gefaxt hat.

SB: Die Berufungsbehörde bezweifelt nicht, dass zwischen dem Bw. und der WP/N hin und her gefaxt wurde, dass also die WP/N dem Bw. per Fax zB Termine mitgeteilt und der Bw. wiederum per Fax geantwortet hat. Es bestehen aber Zweifel, ob sich mit dem Nachweis eines Faxverkehrs dezidiert nachweisen lässt, dass der Bw. die von ihm ausgestellten Rechnungen (ohne MWSt) an die WP/N per Fax übermittelt hat.

Mag. H.: Auch ich glaube, dass sich dieser Nachweis wohl nur sehr schwer erbringen lässt.

SB: Frage an den Bw. Sie behaupten in der Berufung, dass Sie unter die Kleinunternehmenregelung fallen und daher Ihre Umsätze nicht versteuern müssen.

Mag. H.: Es wurde dabei übersehen, dass seitens des Bw. bereits zwei Jahre vor Beginn der Zusammenarbeit mit WP/N ein sogenannter Regelbesteuerungsantrag gestellt wurde, der bisher nicht widerrufen ist.

SB: Frage an den Bw. Haben Sie in den Jahren 1998 bis 2004 angenommen, dass Sie Ihre Umsätze mit der WP/N nicht versteuern müssen?

Bw.: Ich habe mich beim Finanzamt erkundigt und dieses hat mir mitgeteilt, wenn ich mit deutschen Partnern zusammenarbeite, bin ich nicht MWSt-pflichtig.

SB: Wieso kommen bei Ihnen in den Umsatzsteuererklärungen 1999 keine MWSt-freien Umsätze vor?

Mag. H.: Bei den Umsätzen meines Klienten handelt es sich zur Gänze um nicht steuerbare Umsätze, daher musste er sie nicht in die Umsatzsteuererklärung aufnehmen.

SB: Welche Regelungen haben in der Beziehung zwischen dem Bw. und der WP/N gegolten?

Haben in etwa die Vertragsbedingungen des vorgelegten und nicht unterschriebenen Vertrages gegolten? War es so, dass die Provision erst zustand, wenn eine Analyse durch die WP/N durchgeführt wurde und der Kunde diese Unternehmensanalyse auch bezahlt hat und wie kann es sein, dass Sie Beratungen und Analysen abrechnen, obwohl diese Informationen nur der WP/N zur Verfügung stehen und nach der Aussage des PS Ihnen erst zur Verfügung gestellt werden müssen?

Bw.: Ich habe meinen Auftrag geschrieben und sodann einen Bericht an die WP/N gesandt. Diesen erhielt der Analytiker. Zuerst machte ich normale Analysen, dann in erster Linie SOLL-IST-Maßnahmen und nach getaner Arbeit hat mir der Analytiker per Fax (im Einverständnis mit Herrn SB) mitgeteilt, ob die Analyse bezahlt wurde, später bezahlt wurde, ob Teilzahlung gegeben war oder gar ein Storno. Die Information über den abzurechnenden Betrag erhielt ich somit sehr früh, eigentlich sogar vor oder zumindest gleichzeitig mit Herrn PS.

Ergänzend trage ich folgendes vor: Der Auslöser für meine Provision ist die Zahlung der Kunden. Grundsätzlich wurde mündlich folgendes vereinbart 1.360,00 € erhielt ich für jede Analyse, 1.720,00 €, für jede SOLL- IST-Analyse, für jede Projektstunde 10 Mark (für jede Beratungsstunde nach der Analyse; da hatte ich allerdings Probleme, das zu hinterfragen und diese Stunden konnten deshalb nur selten abgerechnet werden) und für jede Anfahrt ins Unternehmen, wo Gespräche geführt wurden, erhielt ich ebenfalls 10 Mark.

Zu der von mir jetzt vorgelegten Analyse-Info der Fa. EE vom 10. Oktober 2001 gebe ich folgendes an: Grundsätzlich habe ich Herrn SB in Deutschland angerufen (manchmal habe ich auch Herrn PS erwischt) und nachgefragt, ob die Analyse schon bezahlt wurde. Dass die Analyse durchgeführt wurde, wusste ich bereits. Fallweise (und zwar ab den Jahren 2003 bzw. 2004) habe ich die WP/N angerufen und gefragt, warum die Analyse noch nicht bezahlt wurde, wobei man mir teilweise geantwortet hat, dass die Zahlung noch nicht erfolgt ist. Ich habe dann darauf hingewiesen, dass die Zahlung nach meinen Informationen in Wirklichkeit schon durchgeführt wurde. Die Information habe ich mir von der Firma geholt bei der die Analyse gemacht wurde. Fallweise konnte ich die Daten für meine Abrechnung der vom Analytiker zugesandten Analyse-Info direkt entnehmen, nämlich wenn die Bezahlungsart dort angeführt war (Bar und Scheck).

SB: Erhielten Sie wie Herr PS in seiner Niederschrift vom 6. Juli 2005 angibt, Schecks der WP/S?

Bw.: Ich kann es nicht sagen, weil mich bei den Scheckausstellungen der Betrag und nicht der Aussteller interessiert hat.

Uhrzeit: 12:07, Fortsetzung 12.45 Uhr.

SB: Wie und wann erfolgten die Zahlungen mit Überweisung?

Prüfer.: Nach meinen Informationen erfolgten die Scheckzahlungen bis Juni 2003, dann gab es Überweisungen.

SB: Die Überweisungen kamen von der Salzburger Firma. War das für Sie erkennbar?

Bw.: Die Bankverbindung ist mir aufgefallen, aber Schlüsse habe ich daraus nicht gezogen. Dass es eine Salzburger Firma gibt, habe ich erst bei der Betriebsprüfung erfahren. Ich kannte nur das Büro in Wien (Call-Center), das 2002 aufgelöst wurde.

SB: Kann ausgeschlossen werden, dass der Bw. auf den ihm übermittelten Schecks erkennen konnte, dass eine Salzburger Firma existiert?

Bw.: Für mich war die Salzburger Firma auf den Schecks nicht erkennbar.

SB: Auf den von der WP/S ausgestellten Rechnungen ist die vereinbarte Pfändung ersichtlich und auf den vom Bw. ausgestellten Rechnungen ist diese Pfändung nicht ersichtlich. Was sagen sie dazu? Wie erhielt die deutsche Firma die Informationen?

Bw.: Die WP/N hat durch mich von der Pfändung erfahren. Die Oberbank wollte von mir wissen, bei welcher Firma ich tätig bin. Ich gab zur Antwort, dass ich bei der WP/N tätig bin (von der WP/S konnte ich nichts sagen, weil ich diese nicht kannte). Der WP/N habe ich mitgeteilt, wie viel mir abgezogen werden muss (die Oberbank erkundigte sich dort) und in der Folge überwiesen die deutschen Geschäftspartner die Beträge an die Oberbank.

Mag. P.: Wie erfuhren Sie davon, dass sich die Oberbank bei Ihrem Geschäftspartner in Deutschland erkundigt hat?

Bw.: Meine Betreuerin hat bei der deutschen Firma angerufen und Herr SB hat mich dann gefragt, ob ich einverstanden bin, dass die von mir genannten Beträge an die Oberbank überwiesen werden.

Mag. H.: Zu den Rechnungen führe ich noch aus, dass erstens auf den mir vorliegenden Exemplaren der WP/N keine Rechnungsnummer enthalten ist, sondern nur das Tagesdatum als Rechnungsnummer verwendet wurde und dieses hat man auch noch von der Rechnung meines Klienten abgeschrieben. Zweitens ist festzustellen, dass es Rechnungen gibt (siehe Berufung) wo nur der Nettobetrag der von meinem Mandanten insgesamt in Rechnung gestellten Summe auch tatsächlich überwiesen wurde.

Mag. P.: Dazu führe ich aus, dass die beanstandeten Rechnungen nicht über Fremdleistungen, sondern über Aufwand verbucht wurden und es innerhalb mehrerer Jahre durchaus vorkommen kann, dass versehentlich nur der verbuchte Aufwandsbetrag überwiesen wird.

Mag. H.: Zuletzt ist anzuführen, dass sich die Honorare nicht nach der Honorarrepräsentanz Österreichs richteten, sondern nach der freien Vereinbarung zwischen SB und Bw.

Der Bw. überreichte während des Erörterungstermines eine Analyse-Info, die das Beiblatt "Durchführung einer Unternehmensanalyse" enthielt (Datum 3. Oktober 2001). Diesem Blatt ist die Salzburger Firmenbuchnummer der WP/S, sowie die Namen der beiden Geschäftsführer SB und PS entnehmbar.

Anlässlich des Erörterungstermines vom 8. August 2006 wurden dem Bw. folgende Unterlagen übergeben:

- a. Eine per Fax übersandte Aussage des Herrn SB vom 3. August 2006, welcher in dem Schreiben bestätigt, dass PS richtige Auskünfte gegeben habe. Dies könne Herr SB jederzeit per Eides statt erklären.
- b. Ein Schreiben des Steuerberaters der WP/S vom 7. August 2006, worin dieser bestätigt (und mittels handschriftlicher Kalenderblätter auch nachzuweisen versucht), dass mit dem Bw. mehrfach bezüglich seiner UID-Nummer korrespondiert wurde.

(3) Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 28. August 2006:

Vom Sachbearbeiter (SB) wird der bisherige Verfahrensverlauf sowie der bekanntgewordene Sachverhalt vorgetragen. Sodann werden folgende Fragen besprochen:

SB: Auf der von Ihnen übergebenen Analyseinfo bzw. auf dem Blatt „Durchführung einer Unternehmensanalyse“ ist am Ende des Blattes die Firmenbuchnummer der WP/S sowie deren Geschäftsführer SB und PS erkennbar, sodass offenkundig zumindest ab 2001 auf den Ihnen zur Verfügung stehenden Unterlagen deutlich erkennbar ist, dass hier eine Salzburger Firma existiert. Zieht man hingegen eine Analyseinfo aus dem Jahr 1999 heran, dann ist auf dieser die Salzburger Firmenbuchnummer noch nicht enthalten. Wie verträgt sich dieses Faktum mit ihrer Behauptung, dass Ihnen eine Salzburger Firma erst im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahre 2005 bekannt geworden ist?

Bw: Der Außendienstler hat pro Tag ca. drei bis fünf Termine und besucht ebenso viele Firmen und führt dort Verkaufsgespräche. Ziel ist die Vermittlung einer Analyse. Man ruft in Deutschland an und berichtet wie die Vermittlung abgelaufen ist. Das bedeutet ich bin von vier Uhr früh bis acht Uhr abends im Außendienst. Ansprechpartner war SB. Dieser sitzt in Deutschland, die Analyseberichte werden nach Deutschland versandt. Meine Aufgabe war die Vermittlungsleistung und danach habe ich die Honorarnoten gestellt. Buchhalterisch kenne ich

mich selbst nicht aus, das gilt auch für Firmenbuchnummern. Einen dahinterstehenden Steuerberater hatte ich zu diesem Zeitpunkt nicht. Aufgrund dieser Umstände erklärt sich, dass mir solche Dinge, wie die auf der Unternehmensanalyse aufscheinende Firmenbuchnummer nicht aufgefallen sind.

Mag. H.: Grundsätzlich ist es jedem Unternehmen überlassen sich zu organisieren, Betriebsstätten, Callcenter etc. zu gründen. Dies entzieht sich der Einflussnahme des Bw., darüber hat er sich grundsätzlich keine Gedanken zu machen. Wenn der Bw. von der Existenz der WP/S Kenntnis gehabt hätte, bedeutet das nicht automatisch, dass er dieser Gesellschaft auch tatsächlich zugeordnet ist. Aus der Korrespondenz der WP ist nicht ableitbar, in welchem Namen sie gerade auftritt. Ich verweise auf das aktuelle Fax des Herrn SB an die Berufsbehörde, wo sämtliche Gesellschaften, Niederlassungen und Zweigstellen zu finden sind, sodass für den Empfänger nicht erkennbar ist, von welcher Gesellschaft dieses Schriftstück jetzt tatsächlich stammt. Ich weise auch auf Unternehmensanalysen aus dem Jahr 1999 hin, in denen die Firmenbuchnummer der Salzburger Firma noch nicht enthalten ist und ziehe daraus den Schluss, dass diese Zusätze erst Jahre nach Abschluss des mündlichen Kooperationsvertrages erfolgt sind. Weiters verweise ich auf eine alte Visitenkarte ca. aus dem Jahr 2001, auf der auch Salzburg angeführt ist, aber ohne näheren Zusatz. Auf dem unteren Teil ist jedoch die Adresse der deutschen Firma inkl. Telefon und Internetverbindung aufgedruckt.

SB: Wurde diese Visitenkarte von Ihnen oder der deutschen Firma gedruckt?

Bw: Diese Visitenkarte wurde von der deutschen Firma gedruckt und mir zur Verfügung gestellt.

SB: Von Ihnen wurde ausgesagt, dass die deutsche Firma WP/N ihnen die Adressen derjenigen Firmen genannt hat, bei denen die Vermittlungen durchgeführt werden sollten. Das bedeutet klarerweise, dass die WP/N sowohl vor ihrer Vermittlung als auch (zwecks tatsächlicher Unternehmensanalyse) nach ihrer Vermittlung Kontakt mit der zu analysierenden Firma hatte. Was soll daher an einer Visitenkarte, die genau die Adresse jener Firma aufweist, die vor und nach ihrer Tätigkeit Kontakt mit den zu beratenden Firmen hatte, ungewöhnlich sein?

Mag. H.: Für uns stellt sich die Frage, ob vorwiegend in den ersten beiden Jahren den deutschen Auftraggebern bewusst war, dass es sich bei der WP um ein österreichisches Unternehmen handelt. Es ist meines Erachtens nicht richtig zwei völlig getrennte Gesellschaften zu verknüpfen, sodass unserer Ansicht nach auf der Visitenkarte die falsche Gesellschaft aufscheint.

SB: Herr PS (Gesellschafter der WP/S) wurde im Jahr 2005 niederschriftlich einvernommen und hat ausgesagt, dass der Bw. für die WP/S tätig war. Diese Aussage hat Herr SB im Rahmen des jetzigen Berufungsverfahrens vollinhaltlich bestätigt. Herr PS hat ihnen damit zumindest indirekt unterstellt, nach Zusendung von Rechnungen der WP/S mit Mehrwertsteuer diese Rechnungen praktisch „kopiert“ und damit ihre Buchhaltung auf gefälschten und nachträglich ohne Mehrwertsteuer ausgestellten Rechnungen errichtet zu haben. Wurde der Geschäftsführer der WP/S bezüglich dieser Aussage, die Ihnen seit dem Jahr 2005 bekannt ist, bisher geklagt oder sonst wie belangt? Die Berufsbehörde geht jedenfalls davon aus, dass die Unterstellung von Rechnungsfälschungen in einer Niederschrift, die immerhin den Vorwurf einer hinterzogenen Umsatzsteuer beinhaltet und auch zu entsprechenden Reaktionen der Finanzverwaltung geführt hat, bei jedem der mit solchen Vorwürfen konfrontiert wird, auch zu entsprechenden Reaktionen geführt hätte.

Mag. H.: Grundsätzlich gehen wir davon aus, dass den Aussagen des Herrn PS vom UFS nicht Glauben geschenkt wird. Rechtliche Konsequenzen behalten wir uns vor und diese sind primär vom Ausgang dieses Verfahrens abhängig. Meinerseits wurde letzte Woche versucht, mit der Kanzlei Dr. M. in dieser Angelegenheit Kontakt aufzunehmen. Da Herr Dr. M. im Moment nicht erreichbar ist, wird er mit dieser Angelegenheit beauftragt, sobald er zurück ist.

SB: Von meiner Seite gibt es keine Fragen mehr. Ich ersuche zuerst den Vertreter des Finanzamtes seine abschließenden Ausführungen zu machen bzw. dann den Vertreter des Bw. oder den Bw. selbst.

Mag. P.: Ich beantragte die Erlassung einer abweisenden Berufungsentscheidung, wobei bezüglich des Jahres 2004 eine Teilstattgabe im Sinne der erlassenen Berufungsvorentscheidung zu erfolgen hätte. Zur Begründung dieses Antrages verweise ich auf die im gegenständlichen Verfahren erlassene Berufungsvorentscheidung. Zusammenfassend wird festgehalten, dass als Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn immer nur derjenige angesehen wird, mit dem zivilrechtlich der dieser Leistung zugrundeliegende Vertrag zustande gekommen ist. Aufgrund der durchgeführten Ermittlungen geht die Amtspartei davon aus, dass dies die WP/S gewesen ist.

Mag H.: Der Bw. ist in Österreich nicht steuerpflichtig weil er erstens nicht wusste, dass er für eine österreichische Gesellschaft tätig ist und das nicht wissen konnte und darüber hinaus zweitens jene Beratungen, die insbesondere in den ersten beiden Jahren vom Bw. vermittelt wurden, wirtschaftlich betrachtet der WP/N zuzurechnen waren. Die Situation hat sich für den Bw. so dargestellt, dass er es bei der WP mit einem jungen Unternehmen zu tun hatte, das zwar offiziell bereits frühzeitig Expansionsbestrebungen gehegt hat, in sich jedoch noch mangelhaft organisiert war. Ich glaube dass hier in der Anfangsphase bei der WP einiges

übersehen wurde bzw. in wichtigen Dingen, wie etwa in der Vertragsgestaltung beim Bw., nicht die nötige Aufmerksamkeit gegeben war. Wobei es sich eventuell nur um ein Missverständnis zwischen den beiden Vertragspartnern handelte. Aufgrund der Gegebenheiten hätte die WP damit rechnen müssen, womit der WP eine erhöhte Aufklärungspflicht zukommt. Des weiteren gibt es keine vernünftige wirtschaftliche Begründung dafür, dass trotz mehrerer Standorte in Deutschland plötzlich der deutsche Markt zusätzlich von Österreich aus bearbeitet werden soll.

Es ist grundsätzlich nichts ungewöhnliches, wenn ein Unternehmen bestimmte Tätigkeiten (EDV usw.) auslagert. Wenn jedoch die gesamte operative Tätigkeit eines Unternehmens einer anderen Gesellschaft übertragen wird und zudem noch Gesellschafter- und Geschäftsführeridentität gegeben sind, ist meines Erachtens jeder Manipulation Tür und Tor geöffnet.

Bw.: Ich hatte mit Salzburg nichts zu tun. Alles (Berichte, Rechnungen usw.) lief nur über Deutschland. Für mich waren nur wichtig Termine (die Firma wusste, da kommt eine deutsche Firma), brauchbares Ausmachen der Termine, die Logistik und die rechtzeitige Bezahlung. Alles andere war für mich nicht interessant. Ich wusste von Salzburg nichts, weil ich keinen Apparat hinter mir habe. Ich hatte auch keinen Kontakt dorthin, auch nicht zu den Callcentern in Wien. Ich habe am Freitag und Samstag die Termine gefaxt bekommen und habe die Touren zusammengestellt. Über Ausfälle hat man mich telefonisch verständigt. Das Geld ist ja hereingekommen und sobald das Geld das erste Mal von Deutschland kam, stand ich für das Unternehmen ein. Aber mit Salzburg hatte ich keinen Kontakt.

Mag. H.: Wir beantragen eine Kundenbefragung dahingehend, ob den Auftraggebern (den analysierten Firmen) bewusst war, dass die Analysen in den Jahren 1999 und 2000 durch ein österreichisches und nicht durch ein deutsches Unternehmen durchgeführt wurden. Meines Wissens nach müsste im Sinne des deutschen Umsatzsteuergesetzes die USt für die, durch die WP/S erfolgten Analysen, in Deutschland durch den deutschen Unternehmer einbehalten und an die deutsche Finanz weitergeleitet werden. Sofern das nicht erfolgte, ist es meines Erachtens ein zusätzlicher Beweis dafür, dass wie vorhin erwähnt, dem deutschen Unternehmer gar nicht bewusst war, dass die Analysen von einem österreichischen Unternehmer durchgeführt wurden.

Generell beantragen wir die Aufhebung der Bescheide 1999 bis 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuerpflicht bei Vermittlungsleistungen für eine inländische Firma:

a. Der Bw. vermittelt Unternehmensanalysen. Die Beratung von Betrieben bzw. Unternehmen ist dem § 3a Abs. 10 Z 4 UStG 1994 – "rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung" zuzuordnen (vgl. Ruppe, UStG, § 3a, Rz 87). Die Vermittlung derartiger Leistungen fällt unter § 3a Abs. 10 Z 11 UStG 1994. Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG im Fall der Leistung an einen Unternehmer dort ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Unbestritten sind die Firmen WP/N und WP/S Unternehmer.

b. Die Steuerschuld für sonstige Leistungen entsteht nach § 19 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Ablauf des Monats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt wurden bzw. bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Entscheidend für die Steuerpflicht des Bw. ist daher nicht, ob die WP/S Gutschriften ausstellen durfte bzw. diese zugegangen sind, sondern ausschließlich, ob der Bw. Vermittlungsleistungen an die WP/S erbracht hat oder an die WP/N. Im Falle der Erbringung an die WP/S entsteht die Steuerschuld gemäß § 19 UStG 1994. Die Frage der Zustellung der Gutschrift ist – abgesehen davon, dass die Berufungsbehörde aufgrund der Verbuchung bei der WP/S und den sonstigen bekanntgewordenen Umständen vom beiderseitigen Willen zur Gutschriftsausstellung und der regelmäßigen Übermittlung dieser Gutschriften ausgeht – nicht von Bedeutung.

2. Rechtliche Würdigung der Sachverhaltsdarstellungen:

Die Berufungsbehörde nimmt aus folgenden Gründen an, dass der Bw. in den Jahren 2002 bis 2004 für die WP/S tätig geworden ist:

a. Die WP/S hat laufend Gutschriften mit Mehrwertsteuer ausgestellt, ordnungsgemäß verbucht und diese Gutschriften wurden auch über ihr Konto an den Bw. überwiesen. Beide Geschäftsführer, die auch Geschäftsführer der WP/N sind, haben mittlerweile bestätigt, dass der Bw. ab 1999 für die WP/S tätig gewesen ist. Die Darstellung der Geschäftsführer ist plausibel und wird auch gegenüber allen anderen Vermittlern in derselben Weise praktiziert. Auch die übrigen Vermittler der WP/S die in Österreich tätig sind, erhalten regelmäßig Gutschriften für ihre Vermittlungsleistungen. Die Richtigkeit dieser Vorgangsweise hat sich im Rahmen einer Betriebsprüfung der WP/S erwiesen.

b. Würde die Darstellung des Bw. stimmen, hätte es die WP/S – für einen einzigen Vertreter – auf sich genommen, trotz Eingang von mehrwertsteuerfreien Rechnungen bei der WP/N (und der Kenntnis dieser Eingänge, da beide Gesellschaften dieselben Geschäftsführer haben) zugleich Gutschriften mit Mehrwertsteuer an einen niemals für sie tätig gewordenen Vermittler auszustellen. Diese Gutschriften musste sie dann auch noch über ihre Konten überweisen. Der Vorteil aus einer solchen Transaktion, die bei dieser Annahme mit gefälschten Rechnungen

und unrichtigen Verbuchungen bei zwei Firmen (WP/N und WP/S) einher gehen müsste, wäre lediglich ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen eines einzigen Vermittlers, wobei die WP/S anlässlich jeder BP oder Umsatzsteuernachschau mit der sofortigen Aufdeckung dieser Vorsteuerhinterziehung hätte rechnen müssen. Schon aus dieser Darstellung ist zu ersehen, dass die aus der geschilderten Handlungsweise resultierenden Vorteile der WP/S in keinem Verhältnis zu den möglichen Nachteilen gestanden hätten. Hinzu kommt, dass der Bw. die WP/S auch nicht geklagt hat, obwohl die Aussagen der Geschäftsführer dieser Firma den Verdacht der Mehrwertsteuerhinterziehung und Rechnungsfälschung nahe legen.

c. Der Bw. führt aus, er habe bis zu seiner eigenen Betriebsprüfung gar keine Kenntnis von der WP/S gehabt. Einerseits erhielt der Bw. Schecks bzw. Überweisungen von der Salzburger Firma. Der Berufungssenat geht davon aus, dass dem Bw. ein jahrelanger Zahlungsverkehr mit einer Firma – mit der er angeblich nichts zu tun hat – auffallen müsste. Der Bw. hat andererseits im Rahmen des Erörterungstermines Unterlagen über die Betriebsanalyse übergeben. Auf einer dieser Unterlagen (Datum 3. Oktober 2001) ist unterhalb der Telefonnummer und Kontonummer die Firmenbuchnummer der WP/S sowie der Name der Geschäftsführer PS und SB aufgedruckt. Auch diese Unterlage beweist daher, dass der Bw. zumindest ab 2001 Kontakt mit der WP/S hatte. Der Unterschied zu den Analyseblättern aus den Vorjahren ist so deutlich, dass sie einer täglich mit diesen Unterlagen hantierenden Person jedenfalls auffallen muss. Die Kontakte mit der WP/S werden auch dadurch untermauert, dass diese nachweislich über ihren Steuerberater die UID-Nummer des Bw. zwecks richtiger Ausstellung ihrer Gutschriften ausgeforscht hat, wobei der Steuerberater nach seinen Angaben diese Information mehrmals urgieren musste.

Die Aussage des Bw. zu dieser Frage ist daher nach Ansicht der Berufsbehörde unrichtig. Der Bw. hatte sehr wohl – entgegen seiner ständigen Darstellung – Kontakt mit der WP/S. Das beweist auch die im Rahmen der mündlichen Verhandlung übergebene Visitenkarte, auf der Salzburg aufgedruckt ist.

d. Wenn der Bw. dazu anführt, die operative Tätigkeit der WP/S habe erst mit der Erlangung der Gewerbeberechtigung im Jahr 2001 begonnen und Herrn PS habe er lange Zeit nicht gekannt, so ist ihm entgegenzuhalten, dass laut Buchhaltung der WP/S diese schon viel früher unternehmerisch tätig geworden ist und eine wirtschaftliche Betätigung nicht vom Vorliegen einer Gewerbeberechtigung abhängt. Es ist auch davon auszugehen, dass Herr PS über alle Vorgänge in der WP/S und der WP/N im selben Ausmaß wie der zweite Geschäftsführer SB informiert war.

e. Wenn vom Bw. auf den seiner Meinung nach unrichtig formulierten Rahmenvertrag verwiesen wird, so kann er auch damit die Richtigkeit seiner Aussagen nicht dartun. Der

Rahmenvertrag, welcher ihm nach Darstellung im Vorlageantrag vom 4. Mai 2006 niemals vorgelegt wurde, enthält Hinweise auf eine allfällige Gewerbesteuer und auf zu legende Rechnungen des Bw. Diese Formulierungen sind nicht ungewöhnlich. Die Klausel mit der Gewerbesteuer (und der Mehrwertsteuer) soll lediglich klarstellen, dass der Bw. für die Entrichtung aller anfallenden Steuern Sorge tragen muss, wobei hier offenbar ältere Vertragsmuster einfach weiterverwendet worden sind. Die Formulierung in seinen Rechnungen hinsichtlich der "Rechnungslegung" nimmt auf den Mehrwertsteuerausweis als solchen Bezug und bedeutet nicht, dass die Firma nicht mit Gutschrift abrechnen kann. Auch eine Gutschriftslegung ist eine Rechnungslegung.

f. Soweit der Bw. darauf verweist, dass in den Rechnungen der WP/N nur das Rechnungsdatum als Rechnungsnummer verwendet wird, ist dem entgegenzuhalten, dass auch die Rechnungen des Bw. kein anderes Datum enthalten. Auch dass bei der WP/S in einem Fall irrtümlich eine Nettoverbuchung- und Überweisung einer Rechnung erfolgt ist, kann die Richtigkeit der Rechnungssausstellung durch den Bw. nicht begründen.

g. Unglaublich ist für den Berufungssenat die Darstellung, wonach die besseren Informationen beim Bw. gelegen seien, sodass er problemlos die Rechnungen habe erstellen können. Nach der Darstellung des Bw. sei er ständig von den Analysten informiert worden, welche Maßnahmen die WP/N gesetzt habe und welche Zahlungen geleistet worden seien. Er habe sich auch ständig bei den analysierten Firmen erkundigt.

Der übergebenen – und schon erwähnten – Analyseinfo können Beträge nicht entnommen werden. Hätte der Bw. tatsächlich ständig die beratenen Firmen um Auskunft über deren allfällige Zahlungen und durchgeführte Analysen ersucht, wäre diese Vorgangsweise wohl äußerst geschäftsschädigend gewesen. Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass die richtige Abrechnung der erbrachten Leistungen (und der daraus entspringenden Provisionen) aufgrund der Branchegegebenheiten nur von der WP durchgeführt werden konnte, da bei dieser Firma die Informationen zusammengelaufen sind, während der Bw. bestenfalls bruchstückhafte Informationen haben konnte. Dass die WP/S Informationen über die Reisekosten des Bw. erlangt hat, ist nicht ungewöhnlich, da derartige Kosten von Vermittlern und Vertretern regelmäßig dem Geschäftspartner bzw. Geschäftsherrn mitgeteilt werden.

h. Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2004 wurde in der Berufungsvorentscheidung nur jener Betrag den zu versteuernden Umsätzen zugerechnet, der in der Buchhaltung der WP/S enthalten war. Die BP ging also zugunsten des Bw. nicht von den von ihm ausgestellten Rechnungen, sondern von den tatsächlich in der WP/S durchgeführten Abrechnungen aus.

i. Zusammenfassend ist es nicht glaubwürdig, dass der Bw. trotz erfolgter Überweisungen aus Salzburg, nachgewiesenermaßen auf den Unterlagen aufscheinender Hinweise

(Firmenbuchnummer) auf die WP/S und der Anfrage des Salzburger Steuerberaters bezüglich der UID des Bw., die für die Rechnungen der WP/S benötigt wurde, bis 2005 von der WP/S nichts gehört haben will. Vielmehr ist aufgrund der vorliegenden Aussagen und Unterlagen davon auszugehen, dass er diese Firma sehr wohl kannte. Dann konnte aber die Leugnung dieses Faktums in der niederschriftlichen Befragung des Bw. durch die BP nur mehr dem Zweck der Verschleierung seiner Rechnungsfälschungen dienen. Ein Irrtum bzw. ein Missverständnis – wie vom Steuerberater in der mündlichen Verhandlung vorgetragen – kommt keinesfalls in Betracht. Hätte die WP/S tatsächlich – nach Erhalt der Rechnungen des Bw. (wie von diesem angegeben) – Rechnungen mit Mehrwertsteuer ausgestellt und verbucht, so hätte diese Firma Rechnungen gefälscht, sodass ein Missverständnis in diesem Punkt wohl nicht angenommen werden kann.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2003 war daher abzuweisen, der Berufung gegen die Umsatzsteuer 2004 war teilweise stattzugeben.

3. Aufhebung und Zurückverweisung der Sache nach § 289 Abs. 1 BAO für die Jahre 1999, 2000 und 2001:

a. Wenn Ermittlungen unterlassen werden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte ergehen oder die Bescheiderlassung hätte unterbleiben können, steht es im Ermessen der Berufungsbehörde den Bescheid unter Zurückverweisung an die erste Instanz aufzuheben.

b. Die Betriebsprüfung hat den Prüfungsauftrag am 20. Oktober 2005 auf die Jahre 1999 bis 2001 ausgedehnt, wenige Tage vor Beendigung der Prüfung. Auch in diesen Jahren wurde die Mehrwertsteuer aus den Gutschriften der WP/S vorgeschrieben. Besondere Ermittlungen wurden dazu nicht mehr angestellt.

Aus den vorliegenden Aussagen und Unterlagen ergeben sich aber Zweifel hinsichtlich des Zeitpunktes des Beginns der tatsächlichen Geschäftsbeziehung zwischen der WP/S und dem Bw, die nur durch weitere (bzw. erstmalige) Ermittlungen zu klären sind:

(1) So behauptet der Bw., die Geschäftstätigkeit habe sich erst 2001 von Deutschland nach Österreich verlagert, vorher sei er überwiegend in Deutschland tätig gewesen. Eine Vermittlungstätigkeit für die WP/S sei aus diesem Grund noch gar nicht in Frage gekommen. Eine Prüfung der Unterlagen des Bw. und der WP/S betreffend diesen Zeitraum sollte diesbezüglich Klarheit schaffen können (Schriftverkehr WP/S und WP/N).

(2) Während auf dem der Berufungsbehörde vorliegenden Analyseblatt aus 2001 die Firmenbuchnummer der WP/S ersichtlich ist, fehlt diese auf einem ebenfalls vorliegenden

Analyseblatt aus dem Jahr 1999. Zu klären wäre bezüglich dieses Punktes, ab welchem Zeitpunkt die Salzburger Firma auf diesen oder anderen Firmenunterlagen aufscheint.

(3) Weiters hätten sich vermutlich aus einer Gegenüberstellung von Rechnungen der WP/S und des Bw. und den dazugehörigen Überweisungen in den Jahren 1999 bis 2001 Schlüsse bezüglich des Beginns der Vermittlungstätigkeit für die WP/S ziehen lassen. Diesbezüglich wären auch die Angaben des Bw. zu prüfen, wonach er in den Jahren 1999 bis 2000 noch gar nicht bei österreichischen, sondern überwiegend bei deutschen Kunden vermittelt habe und deshalb für die WP/N tätig gewesen sei. Auch die verrechneten Honorare können Hinweise für eine Abrechnung nach dem vorgelegten, aber nicht unterschriebenen Rahmenvertrag bieten.

Die Unterlassung dieser Ermittlungen ist auch wesentlich, weil uU ein oder mehrere Veranlagungsjahre zur Gänze aus der Steuerpflicht herausfallen könnten, wenn sich herausstellt, dass der für den Zeitraum 2002 bis 2004 von der Berufungsbehörde angenommene mündliche Vertrag mit der WP/S aus faktischen Gründen in den Vorjahren noch nicht zum Tragen gekommen sein kann.

Aus diesem Grund waren die Bescheide der Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 zur Durchführung weiterer Ermittlungen aufzuheben. Durch die Aufhebung und Zurückverweisung ist der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag auf Kundenbefragungen für 1999 und 2000 hinfällig. Diese Befragungen können im weiteren Verfahren vom Finanzamt durchgeführt werden, soweit sie der Aufklärung der gegenständlichen Problemstellungen überhaupt dienlich sein können.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 1 Berechnungsblatt

Linz, am 30. August 2006