



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 27. Jänner 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

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

Begründung

1.) Im Bericht vom 28.1.2010 über eine Außenprüfung der Jahre 2007 und 2008 wurde die Feststellung getroffen, dass es sich bei den vom Berufungswerber (kurz: Bw.) im Rahmen seines Betriebs, einer sog. Begleitagentur, ausgeführten Umsätzen um keine Vermittlungsleistungen, sondern Eigenumsätze handle und der Bw. – mit Auswirkung auf die ertragsteuerliche Beurteilung der Umsätze – zur Haftung und Zahlung von Lohnabgaben für die Begleitpersonen heranzuziehen sei.

In der Berufung gegen die auf der Grundlage dieser Feststellungen ausgefertigten (für das Jahr 2007 berichtigten) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wurde ausgeführt, dass den sachverhaltsbezogenen Feststellungen bzw. Schlüssen des Prüfers aus den im Detail dargestellten Gründen nicht gefolgt werden könne, die tatsächlichen Ausgaben und Vorsteuerbeträge des Jahres 2008 (lt. Beilage) sowie „weitere Positionen (zB Sonderausgaben“ zu be-

rücksichtigen und die Sicherheitszuschläge von 20% der Umsätze bzw. Einnahmen der Jahre 2007 und 2008 rückgängig zu machen seien.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

2.) Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (zB VwGH 25.1.2006, [2002/13/0199](#) mwN).

3.) In der Beilage zur Niederschrift (vom 14.12.2009) über die Außenprüfung ist ausgeführt, dass nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nur die Agentureinnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien, da der Leistungsaustausch zwischen den Begleiterinnen und den Kunden zustande gekommen sei, und weiters nicht von Dienstverhältnissen der Begleiterinnen ausgegangen werden könne, da die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Bw. nicht gegeben seien.

Die Abgabenbehörde führt in ihrer Stellungnahme vom 10.3.2010 aus, dass „hinsichtlich der steuerlichen Einstufung der Tätigkeit der Begleitservice-Damen“ zwischen dem Prüfer und dem steuerlichen Vertreter des Bw. „nach wie vor unterschiedliche Ansichten“ bestünden. Sie trifft dann eine Vielzahl von sachverhaltsbezogenen (dem Bw. offenbar noch nicht zur Kenntnis gebrachten) Feststellungen, wobei sie sich auf Einvernahmen von – nicht namentlich erwähnten – Zeugen stützt und auf den KIAB-Akt sowie auf den Gerichtsakt verweist, ohne den wesentlichen Inhalt der diesbezüglichen Niederschriften wiederzugeben. Gerade in Anbetracht der stark unterschiedlichen Vorstellungen über die getroffenen *Vereinbarungen* und die *tatsächlichen Abläufe* der Leistungsbeziehungen zwischen den drei handelnden Personen, vor allem jener zwischen dem Bw. und den „Nachfragerkunden“ iSd Terminologie der Berufung (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0199), wäre es aber die Aufgabe der – den Abgabenanspruch geltend machenden – Abgabenbehörde erster Instanz gewesen, vor der Erlassung von Abgabenbescheiden Feststellungen zum abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt zu treffen und diesen – nach der Vornahme einer ausreichenden Beweiswürdigung und in Auseinandersetzung mit dem entgegenstehenden Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Schlussbesprechung – bereits im Prüfungsbericht bzw. in der Begründung der angefochtenen Bescheide *eingehend* darzustellen.

Welche Beweisergebnisse herangezogen wurden, ist dem Prüfungsbericht, auf den in der Begründung der Bescheide verwiesen wurde, nicht zu entnehmen. Sollte es zutreffend sein,

dass Aussagen von Zeuginnen herangezogen wurden, die in keinem Vertragsverhältnis zum Bw. gestanden sind (vgl. Berufung, Seite 7), wäre es unumgänglich gewesen, Aussagen darüber zu treffen, weshalb auf solche Beweisergebnisse zurückgegriffen werden musste bzw. aus welchen Gründen solche Beweisergebnisse geeignet waren, ein zutreffendes Bild über die im Betrieb des Bw. verwirklichten Sachverhalte (Leistungsinhalte) zu vermitteln. Sollten sich *abgabenrechtliche* Fragestellungen nach dem Inhalt der in Fremdakten befindlichen Beweisergebnisse, die offensichtlich nur von sicherheitspolizeilichen Ermittlungen herrühren, nicht mit der erforderlichen Verlässlichkeit klären lassen, wären geeignete Ermittlungen zum Inhalt der – unterschiedlich dargestellten (und rechtlich gewürdigten) – Leistungsbeziehungen aufzunehmen. Erforderlichenfalls ist der Inhalt der Leistungsbeziehungen auf der Grundlage einer Zusammenschau ausreichend erhobener Beweisanzeichen (zB zu den Begleitumständen der entfalteten Tätigkeit) im Wege der freien Beweiswürdigung iSd § 167 Abs. 2 BAO zu erschließen. Das Vorhandensein geeigneter Beweisanzeichen (Indizien) wäre von der Abgabenbehörde erster Instanz unter Bedachtnahme auf die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen („Vermittlung“) zu ermitteln und in ihrer *Gesamtheit* zur Darstellung zu bringen.

4.) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides (und allfälliger Berufungsvorentscheidungen) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Eine von § 289 Abs. 1 BAO erfasste Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde erster Instanz – wie im vorliegenden Fall – vor der Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO, § 289 Tz 11).

Unter „Ermittlung“ ist die Erhebung des abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes zu verstehen. Sie beschränkt sich nicht auf die bloße Aufnahme von Beweisen. Sie besteht – vor allem bei Vorliegen beträchtlichen Datenmaterials, wie zB nach Hausdurchsuchungen bzw. umfassenden Ermittlungsschritten anderer Behörden – darin, das bestehende Datenmaterial auf seine abgabenrechtliche Relevanz zu sichten und zumindest in den abgabenrechtlich bedeutsamen Grundbezügen zur Darstellung zu bringen. Mit der Behauptung einer bestimmten, von der Gegenpartei bestrittenen Sachverhaltsversion ist der abgabenbehördlichen Verpflichtung zur umfassenden Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes nicht entsprochen.

Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, ist in erster Linie von der Abgabenbe-

hörde *erster Instanz* wahrzunehmen. Zum einen hat sie eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des bisherigen Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

5.) Der entscheidungserhebliche Sachverhalt erweist sich damit in wesentlichen Punkten als ergänzungsbedürftig. Zu klären wäre (auf geeignete Art und Weise), welche vertraglichen Vereinbarungen zwischen den einzelnen Personen zustande gekommen sind, ob diese in der behaupteten Weise auch tatsächlich umgesetzt worden und welche Zusatzleistungen allenfalls erbracht wurden. Sollten Ermittlungsschritte dieser Art von der Abgabenbehörde gesetzt worden sein, hätten sie in den (dem Unabhängigen Finanzsenat) vorgelegten Akten jedenfalls keinen – für eine Überprüfung der angefochtenen Bescheide auf ihre Rechtmäßigkeit – tauglichen Niederschlag gefunden.

Im Hinblick auf den *erheblichen* Umfang der noch ausstehenden Ermittlungen erschien es zweckmäßig, im Sinne der zitierten Bestimmung (§ 289 Abs. 1 BAO) vorzugehen und die angefochtenen Bescheide zur Durchführung der ergänzenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) aufzuheben. Die Abgabenbehörde erster Instanz wird dabei auch ihrer Verpflichtung zu entsprechen haben, jene Ausgabenpositionen und Vorsteuerbeträge, die der Beilage zur Berufung (Umsatz- und Einkommensteuer 2008) zugrunde liegen, zu prüfen und Feststellungen des Inhalts zu treffen, aus welchen Gründen Sicherheitszuschläge *mit 20%* anzusetzen sind.

6.) Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. August 2011