



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., vertreten durch Dr. Mader Gabriela, Steuerberaterin, 6020 Innsbruck, Universitätsstraße 13, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend **Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2005** sowie betreffend **Festsetzung eines Säumniszuschlages** 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

Das Finanzamt hat in Tz 2 des Prüfberichtes zu ABNr. 227102/05 festgestellt, die beratenden Tätigkeiten („*Technical services and consulting, scouting and preparation*“), sprich das Ausfindig machen des geeigneten Drehortes und dergleichen, seien vom Abgabepflichtigen bei der Rechnungslegung als steuerfreie Umsätze im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 4 (Katalogleistung, technische Beratung) behandelt worden. Die Umsätze, welche bei der Rechnungslegung der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, würden lediglich den Teil betreffen, der den Umfang der Filmaufnahmen umfasse.

Eine klare Trennung der Umsätze sei der Betriebsprüfung „*auch daher*“ nicht möglich, da teilweise die gleichen Leistungsbezeichnungen auf den Rechnungen sowohl steuerfrei, als auch steuerpflichtig behandelt worden seien. Weiters hätten der Betriebsprüfung keine abgeschlossenen Verträge zwischen dem Abgabepflichtigen und seinen Kunden vorgelegt

werden können, aus denen hervorgehe, welche konkreten Leistungen vom Berufungswerber (Bw) erbracht worden seien bzw. wodurch die Aufteilung der Umsätze nachvollziehbar wäre.

Aus diesen Gründen könne bzw. dürfe nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Aufteilung der sonstigen Leistung erfolgen. Das Finanzamt hat den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend die in den in der Beilage 4 zu Tz. 2 2. des Prüfberichtes aufgelisteten Rechnungen ausgewiesenen Entgelte der Umsatzsteuer (20 %) unterzogen.

Hiezu ist grundsätzlich festzustellen, dass Schwierigkeiten des Finanzamtes bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht dazu führen können, dass von der steuerlichen Behandlung durch den Bw ohne sachverhaltsbezogene Begründung abgewichen wird (vgl. VwGH13.9.2006, 2002/13/0105, VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022 zur Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur). Ein Abweichen ist nur dann möglich, wenn entsprechende Sachverhaltsfeststellungen getroffen werden können, die eine vom Finanzamt vertretene abweichende Ansicht und daraus resultierende abweichende steuerliche Behandlung entsprechend zu begründen vermögen.

Es fehlen aber im gegenständlichen Fall nicht nur jegliche Sachverhaltsfeststellungen, die die Beurteilung, die aufgrund der Betriebsprüfung der Umsatzsteuer unterzogenen Entgelte (vgl. Beilage 4 zu Tz. 2 Pkt. 2 des Prüfberichtes) resultierten – abweichend von der Ansicht der steuerlichen Vertreterin des Bw – nicht aus einer technische Beratung im Sinne des § 3a Abs 10 Z 4 UStG 1994, stützen könnten, noch wurde vom Prüfer und diesem folgend vom Finanzamt festgestellt, von welcher Leistung diesfalls auszugehen sei.

Soweit in Tz 2 2. des Prüfberichtes unter „*grundsätzliche Ansicht der Betriebsprüfung*“ festgestellt wurde, nach der in § 3a Abs 5 UStG vorgeschriebenen Reihenfolge bei der Prüfung zur Bestimmung des **Leistungsortes** bei sonstigen Leistungen sei die Betriebsprüfung zu dem „*Ergebnis*“ gekommen, dass es sich bei der sonstigen Leistung, die der Bw bei der Ausübung seiner Tätigkeit erbringe, um keine in den § 3a Abs. 6 bis 10 aufgezählte handle, und somit die Generalklausel nach § 12 UStG (gemeint wohl Abs. 12) zum Tragen komme, fehlen hiefür im Prüfbericht jegliche Sachverhaltsfeststellungen und eine sachverhaltsbezogene Begründung für dieses „*Ergebnis*“. Die Aussage ist auch insofern unverständlich, zumal sich der Leistungsinhalt nicht aus der Bestimmung des Leistungsortes ableiten lässt. Vielmehr hängt die Bestimmung des Leistungsortes von der vorangehenden Prüfung und Beurteilung der Frage ab, welche Leistungen tatsächlich erbracht / abgerechnet wurden. Diese Frage wäre jedenfalls für jede der in der Beilage 4 zu Pkt. 2 2. des Prüfberichtes angeführten Rechnungen, deren Entgelte von der Bp / dem Finanzamt nachträglich der Umsatzsteuer unterzogen wurden, zu beantworten. Der Prüfer hat in Tz 1 des Bp-Berichtes nur die Tätigkeit des Bw allgemein und beispielhaft umschrieben.

Überdies hat sich der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 27. November 2006 zur Berufung in keiner Weise mit dem Berufungsvorbringen inhaltlich auseinandergesetzt. Vielmehr wurden vom Prüfer nur neuerlich seine Schwierigkeiten bei der Trennung der Umsätze als Argument für eine abweichende steuerliche Behandlung ins Treffen geführt.

Wie die steuerlichen Vertreterin in der Berufung aber ausgeführt hat, hat sie die Trennung in steuerpflichtige und nicht steuerbare Leistungen **aufgrund von Aufzeichnungen ihres Mandanten** vorgenommen.

Das Finanzamt hätte sich daher, selbst wenn ursprünglich keine schriftlichen Verträge zu den in der Berufung angeführten Projekten und in diesem Zusammenhang dem Bw erteilten Aufträgen (Auftrag A, B, C) vorgelegt wurden (unklar ist, ob sie überhaupt angefordert wurden), jedenfalls mit der Frage auseinanderzusetzen gehabt, wie die Aufteilung seitens des Bw bzw. dessen steuerlicher Vertretung vorgenommen wurde bzw. welche Leistungen den in den in Beilage 4 zum Prüfbericht angeführten Rechnungsbeträgen im Einzelnen zu Grunde liegen. Zweifellos hätte das Finanzamt das Berufungsvorbringen zum Anlass nehmen müssen, diese „Aufzeichnungen“ anfordern, um sodann **auftragsbezogen** (drei verschiedene Projekte / Aufträge!) und im Weiteren **bezogen auf jede der in der Beilage 4 angeführten Rechnungen** sachverhaltsbezogen zu beurteilen, welche Art von Leistungen der Bw tatsächlich erbracht hat.

Zugegebenermaßen kann den in der Beilage 4 zu Tz 2.2. des Prüfberichtes angeführten Rechnungen allein nicht entnommen werden, welche Leistung gegenständlich im Einzelnen erbracht bzw. über welche Leistungen jeweils abgerechnet wurde. Dies enthebt das Finanzamt - will man von der umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen durch den Bw abweichen - allerdings nicht von seiner Verpflichtung, den Leistungsinhalt entsprechend zu erheben und sodann festzustellen, welche Leistungen im Einzelnen erbracht wurden. Erst diese (bis dato gänzlich fehlenden) Feststellungen (hinsichtlich Art der Leistung, Leistungsort) ermöglichen eine Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung der in den Rechnungen (Beilage 4 zu Tz 2.2. des Prüfberichtes) ausgewiesenen Entgelte.

Der Berufung wurde im Übrigen auch das „*Agreement for the Rendering of Services*“, das am 2. Februar 2005 zwischen dem Bw und der D abgeschlossen wurde, vorgelegt. Der Prüfer hat sich in seiner Stellungnahme zur Berufung damit ebenfalls nicht auseinandergesetzt. Eingeräumt wird, dass es Aufgabe des Bw sein wird, eine beglaubigte Übersetzung dieser Vereinbarung ins Deutsche vorzulegen.

Sollten die von der steuerlichen Vertreterin herangezogenen Aufzeichnungen des Bw bzw. der Inhalt des „*Agreements*“ (bezüglich der Aufträge B und C wurden keine Verträge

angeschlossen, obwohl angesichts der Vertragssumme vom Vorliegen einer schriftlichen Vereinbarung ausgegangen werden kann) für eine Beurteilung des tatsächlichen Leistungsinhaltes nicht ausreichen, wären offene Sachverhaltsfragen, die für die Beurteilung des Leistungsinhaltes wesentlich erscheinen und unter Heranziehung der Vereinbarungen nicht abschließend beurteilt werden können, mit dem Bw zu klären. Die Aufnahme einer Niederschrift (Fragen und diesbezügliche Antworten des Bw) erscheint aus Beweisgründen unerlässlich. Im Übrigen wird aber, da sämtliche Auftraggeber ausländische Firmen sind, auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw bei Auslandssachverhalten verwiesen. Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates geht im Übrigen angesichts der in der Berufung angeführten Auftragssummen davon aus, dass es zwischen dem Bw und dem jeweiligen Auftraggeber der drei Projekte eine entsprechende schriftliche Korrespondenz gegeben hat bzw. der Bw im Rahmen der Erfüllung schriftliche Leistungsberichte an die Auftraggeber erstattet hat, die zu einer weiteren Klärung des Leistungsinhaltes beitragen können. Auch bezüglich der in Rechnung gestellten Beträge laut Beilage 4 des Prüfberichtes wird es entsprechende schriftliche Unterlagen geben, die Aufschluss über die tatsächlich erbrachten Leistungen geben.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass laut Berufung vom 23. Oktober 2006 die vom Bw im Zusammenhang mit dem Auftrag C erbrachte Leistung (Rechnung vom 20.3.2005 betreffend „Scouting“ C – Rechnungsadressat E) von der steuerlichen Vertreterin nicht als beratende Tätigkeit, sondern als **Werbeleistung** als nicht steuerbar behandelt wurde. Hiezu enthält aber der Prüfbericht keinerlei Aussagen. Da sich, was nicht weiter überrascht, aus der Bezeichnung in der Rechnung als „Scouting“ allein der Leistungsinhalt nicht bestimmen lässt, wäre jedenfalls vom Finanzamt der Leistungsinhalt sachverhaltsmäßig zu klären. Erst diese Feststellung ermöglicht dann eine (allenfalls abweichende) umsatzsteuerliche Beurteilung.

Soweit der Prüfer und diesem folgend das Finanzamt festgestellt hat, eine klare Trennung der Umsätze sei der Betriebsprüfung auch daher (gemeint wohl deshalb) nicht möglich gewesen, da teilweise die gleichen Leistungsbezeichnungen auf den Rechnungen sowohl steuerfrei als auch steuerpflichtig behandelt worden seien, ist nochmals darauf hinzuweisen, dass nicht die Leistungsbezeichnung, sondern die tatsächlich erbrachten und in den einzelnen Rechnungen abgerechneten Leistungen für die steuerliche Behandlung ausschlaggebend sind.

Immerhin kann nicht in Abrede gestellt werden, dass „technical consulting“ jedenfalls rein begrifflich als technische Beratung übersetzt werden kann und damit grundsätzlich als Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 4 UStG 1994 in Frage käme. Welche Leistungen konkret mit den einzelnen Rechnungen, die vom Finanzamt aufgrund der Prüfung der Umsatzsteuer unterzogen wurden, tatsächlich abgerechnet wurden, hat das Finanzamt nicht erhoben bzw.

im Prüfbericht, auf den in der Begründung zum angefochtenen Bescheid verwiesen wurde, keine diesbezüglichen (rechnungsbezogenen) Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

Soweit der Prüfer in Tz 2 2. des Prüfberichtes lediglich allgemein festgestellt hat, die Umsätze, welche bei der Rechnungslegung der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, würden lediglich den Teil betreffen, der „den Umfang der Filmaufnahmen“ umfasse, fehlen jegliche Feststellungen, von welcher Art von Leistung das Finanzamt für diesen „Leistungsteil“ ausgegangen ist, die zu einer Umsatzbesteuerung in Österreich geführt habe. Im Ergebnis kann daher mangels Konkretisierung der im Rahmen der einzelnen Projekte erbrachten Leistungen im Prüfbericht, die vom Bw steuerpflichtig behandelt worden sind, nicht einmal nachvollzogen werden, wie es zu dieser umsatzsteuerlichen Behandlung gekommen ist. Eine Konkretisierung ist aber schon deshalb erforderlich, zumal der Prüfer u.a. festgestellt hat, dass teilweise die gleichen Leistungsbezeichnungen auf den Rechnungen sowohl steuerfrei als auch steuerpflichtig behandelt worden seien. Da aber nicht die Leistungsbezeichnung, sondern die tatsächlich erbrachte Leistung für die umsatzsteuerliche Behandlung maßgeblich ist, kann der Rechtsansicht, dass u.a. die teilweise idente Leistungsbezeichnung einer Aufteilung der sonstigen Leistung entgegenstehe, keinesfalls gefolgt werden. Vielmehr wäre ein mögliches Ergebnis der teilweise gleichen Leistungsbezeichnung sogar, dass weitere Leistungen als nicht in Österreich steuerbar zu behandeln wären. Erst die umfassende sachverhaltsmäßige Klärung kann aber zur Lösung dieser Fragen führen.

Bezüglich des verhängten Säumniszuschlages wird auf den Antrag des Bw gemäß § 217 Abs. 7 BAO idF BGBl 2000/142 (Budgetbegleitgesetz 2001) in der Berufung, einen Säumniszuschlag mangels schuldhafter Nichtentrichtung der Umsatzsteuer nicht zu verhängen, hingewiesen. Liegt einer Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde, liegt kein Verschulden vor. (vgl. Ritz, BAO³, § 217 Tz 48). Das Finanzamt wird sich daher auch mit der Frage auseinanderzusetzen haben, ob im gegenständlichen Fall ein grobes Verschulden vorliegt, das die Verhängung eines Säumniszuschlages im gegenständlichen Fall rechtfertigt und sollte man von der Berechtigung zu dessen Verhängung ausgehen, dies sachverhaltsbezogen zu begründen haben.

Da – wie die obigen Ausführungen zeigen – im gegenständlichen Fall der Sachverhalt im Wesentlichen unerhoben geblieben ist, von Entscheidungsreife keine Rede sein kann, und bei Durchführung der Ermittlungen ein anders lautender Bescheid erlassen werden hätte können oder eine Bescheiderlassung unterbleiben hätte können, werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Zur Ermessensübung sei darauf verwiesen, dass es den Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren zuwider laufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5).

Feldkirch, am 30. Oktober 2007