

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/28 2006/15/0304

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.10.2010

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1994 §3a Abs10;

UStG 1994 §3a Abs12;

UStG 1994 §3a Abs9 lita;

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des L in L, vertreten durch die Rechtsanwälte Weixelbaum Humer & Partner OG in 4020 Linz, Lastenstraße 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 30. August 2006, Zl. RV/0473- L/06, betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 bis 2004 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 1999 bis 2004 als "Vermittler von Betriebsanalysen" tätig. In den Umsatzsteuererklärungen dieser Jahre gab er keine steuerbaren Umsätze an.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer keine Umsatzsteuer mit der Begründung in Rechnung gestellt habe, dass er für einen ausländischen Auftraggeber, die WP mit Sitz in Nürnberg (Deutschland), tätig geworden sei. Erhebungen bei der WP hätten aber ergeben, so der Prüfer in der Niederschrift vom 11. November 2005, dass die WP seit 1998 auch einen Firmensitz in Salzburg habe. Eigene Büros und Mitarbeiter gebe es in Salzburg nicht. Die WP kontaktiere von Deutschland aus Kunden in Österreich und vereinbare Termine für den Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer besuche die Kunden im Auftrag der WP Salzburg. Die Provisionsabrechnungen würden "im Namen" des Beschwerdeführers in Deutschland mit Absenderadresse Salzburg ausgestellt und versendet. Dabei werde Umsatzsteuer von 20 % ausgewiesen. Die Erhebungen bei der WP hätten weiters ergeben, dass die vom Beschwerdeführer ohne Ausweis von Umsatzsteuer gelegten Provisionsabrechnungen

der WP nicht bekannt seien. Der Beschwerdeführer sei zu diesen Ermittlungsergebnissen am 10. Juni 2005 niederschriftlich vernommen worden. Dabei habe er angegeben, dass er mit der WP in Salzburg niemals Kontakt gehabt und er für dieses Unternehmen auch keine Leistungen erbracht habe. Dem Beschwerdeführer seien seinerseits die von der WP Österreich erstellten Rechnungen (Gutschriften) nicht bekannt. Er habe auch keine Honorarzählungen von der WP Österreich erhalten.

Auf Grund der unterschiedlichen Aussagen habe der Prüfer weitere Erhebungen bei Personen durchgeführt, die ebenfalls für die WP Beratungsleistungen vermittelt hätten. Dabei sei festgestellt worden, dass die Rechnungen in allen Fällen von der WP erstellt worden seien. Die Gutschriften seien nach demselben Muster verfasst und wiesen alle Umsatzsteuer aus. In keinem Fall hätten die Mitarbeiter die Provisionsabrechnungen selbst gelegt. Daher nehme der Prüfer an, dass auch im Falle des Beschwerdeführers nach demselben Muster abgerechnet worden sei, weshalb die Aussage des Beschwerdeführers, die Provisionsabrechnungen selbst gelegt zu haben, nicht glaubwürdig erschiene.

In der Folge ergingen für die Jahre 1999 bis 2004 Umsatzsteuerbescheide, in denen die streitgegenständlichen Provisionszahlungen dem Regelsteuersatz von 20 % unterworfen wurden.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen die genannten Umsatzsteuerbescheide und brachte vor, dass er seit jeher Vermittlungsumsätze iSd § 3a Abs. 10 Z 11 UStG an einen deutschen Unternehmer (WP) erbringe, weshalb es sich gemäß § 3a Abs. 9 UStG um in Österreich nicht steuerbare Leistungen handle. Alleine aus dem Umstand, dass die Überweisungen zwischenzeitlich - ohne Absprache - über ein inländisches Kreditinstitut veranlasst worden seien, könne noch nicht geschlossen werden, dass ab nun Auftraggeber des Beschwerdeführers eine inländische Betriebsstätte (soweit überhaupt vorhanden) sei und nicht mehr, wie bisher, ein deutsches Unternehmen. Auch liege kein Einverständnis über die Abrechnung mittels Gutschrift vor. Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen die genannten Umsatzsteuerbescheide und brachte vor, dass er seit jeher Vermittlungsumsätze iSd Paragraph 3 a, Absatz 10, Ziffer 11, UStG an einen deutschen Unternehmer (WP) erbringe, weshalb es sich gemäß Paragraph 3 a, Absatz 9, UStG um in Österreich nicht steuerbare Leistungen handle. Alleine aus dem Umstand, dass die Überweisungen zwischenzeitlich - ohne Absprache - über ein inländisches Kreditinstitut veranlasst worden seien, könne noch nicht geschlossen werden, dass ab nun Auftraggeber des Beschwerdeführers eine inländische Betriebsstätte (soweit überhaupt vorhanden) sei und nicht mehr, wie bisher, ein deutsches Unternehmen. Auch liege kein Einverständnis über die Abrechnung mittels Gutschrift vor.

In einer (hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003) abweisenden Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt das Vorliegen von in Österreich steuerbaren Umsätzen "ergänzend zu den im Rahmen der dargestellten Außenprüfung getroffenen Feststellungen" im Wesentlichen wie folgt:

Die WP Deutschland, eine GmbH, sei mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Februar 1997 gegründet und beim Amtsgericht München im deutschen Handelsregister eingetragen worden. Sie habe ihren Sitz in München und Niederlassungen in Nürnberg und Milden. Der Geschäftsgegenstand laute auf Unternehmensberatung sowie Personalberatung einschließlich Unterstützung bei der Vermittlung bzw. die Vermittlung von Personal. Die WP Deutschland habe zwei Gesellschafter (PS und SB), welche beide jeweils zur Hälfte am Stammkapital beteiligt und alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer seien.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Jänner 1998 sei die WP Österreich ebenfalls in der Rechtsform einer GmbH gegründet und beim Landesgericht Salzburg im Firmenbuch eingetragen worden. Alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer seien abermals die beiden jeweils zur Hälfte am Stammkapital beteiligten Gesellschafter PS und SB. Firmensitz der WP Österreich sei die Adresse der steuerlichen Vertretung. Die WP Österreich habe bis Ende 2002 über Büroräumlichkeiten in Wien verfügt. Eine Betriebsstätte der WP Österreich in Deutschland habe es nicht gegeben.

Die WP Österreich habe dem Beschwerdeführer am Beginn der Geschäftsbeziehung (im Jänner 1998) einen Rahmenvertrag zur Unterfertigung vorgelegt, der die zwischen dem Beschwerdeführer und der WP Österreich getroffenen Abreden über die Zusammenarbeit festhalte. Dieser Rahmenvertrag enthalte unter anderem folgende Bestimmungen:

"1. Aufgabengebiet

a) Herr (Beschwerdeführer) ist freiberuflicher Unternehmensberater. (WP) 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 dieser Übersicht ergebenden Honorar sind die vertragsgemäße Tätigkeit sowie die allgemeinen Geschäftskosten von ihm abgegolten.

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

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

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

In der angesprochenen Honorar-Übersicht, welche mit "Honorar Repräsentanz Österreich" betitelt sei, fänden sich drei Honorarsätze für verschiedene Analysen, ein Stundensatz für Beratungen sowie eine Honorierung für jeden "angefahrenen Termin".

Daneben sei Folgendes geregelt:

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

(...)

Alle Honorare gelten zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer."

Die WP Österreich habe den Beschwerdeführer mehrfach aufgefordert, den Rahmenvertrag vom 31. Jänner 1998 zu unterfertigen. Dieser Aufforderung sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Eine Vereinbarung zwischen der WP Deutschland und dem Beschwerdeführer über die Durchführung von Unternehmensberatungen bzw. von Vermittlungen sei nicht zustande gekommen. Auf Grund der zwischen der WP Österreich und dem Beschwerdeführer über den Verkauf von Unternehmensanalysen getroffenen Vereinbarung habe dieser für die WP Österreich in der Folge Unternehmensanalysen vorgenommen bzw. diese vermittelt.

Die in den Rechnungen der WP Österreich angeführten Nettobeträge entsprächen jenen laut der Übersicht "Honorar Repräsentanz Österreich" des Rahmenvertrages. Hingegen wiesen die vom Beschwerdeführer vorgelegten mit "Rechnung" bezeichneten Schriftstücke keine Umsatzsteuer aus und seien an die WP Deutschland (Niederlassung Nürnberg) gerichtet, wobei in diesen Rechnungen nicht die Nettohonorare laut besagter Honorar-Übersicht angesetzt, sondern diese um 20 % (also in Höhe der Umsatzsteuer) erhöht worden seien.

Es könne nicht festgestellt werden, dass die vom Beschwerdeführer gelegten Rechnungen der WP Deutschland oder der WP Österreich zugegangen seien.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer entgegen seinem Berufungsvorbringen nicht für die WP Deutschland, sondern für die WP Österreich tätig geworden sei, gründe sich zunächst auf die glaubwürdige, der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechende und widerspruchsfreie Aussage des PS. So habe dieser ausgesagt, dass die Geschäftsbeziehung zum Beschwerdeführer seit 1998, also seit Beginn der Tätigkeit der WP Österreich, bestanden habe. Diese sei mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Jänner 1998 gegründet und am 16. Jänner 1998 ins Firmenbuch eingetragen worden. Der vorgelegte Rahmenvertrag mit dem Beschwerdeführer sei mit 31. Jänner 1998 datiert. Auch

entspräche die Aussage von PS, dass der Beschwerdeführer selbst gar keine Honorarrechnungen habe ausstellen können, weil er nicht habe wissen können, wann und in welcher Höhe Kunden an die WP Zahlungen geleistet hätten, dem vorgelegten Rahmenvertrag, wonach die Provisionen des Beschwerdeführers erst dann fällig würden, wenn die entsprechenden Leistungen vom Kunden an die WP gezahlt worden seien.

Hingegen habe der Beschwerdeführer keine Unterlagen vorlegen können, die eine Vertragsbeziehung zur WP Deutschland belegen würden. Vielmehr habe er selbst bei seiner Vernehmung ausgesagt, dass es keine vertraglichen Vereinbarungen zwischen ihm und der WP Deutschland gebe. Das Fehlen von exakten Vereinbarungen über Nebenleistungspflichten sei jedoch bei der Tätigkeit des Beschwerdeführers vollkommen unüblich und widerspreche jeder Lebenserfahrung.

Weiters habe die WP Österreich und nicht die WP Deutschland die Honorarzahungen an den Beschwerdeführer vorgenommen. Überdies sei in den vom Beschwerdeführer vorgelegten Rechnungen nicht einmal angegeben, auf welches Konto eine Überweisung des in Rechnung gestellten Betrages erfolgen sollte.

Die Abgabenbehörde erster Instanz gehe daher davon aus, dass die vom Geschäftsführer der WP Deutschland und der WP Österreich, PS, geäußerte Vermutung, der Beschwerdeführer habe seine Rechnungen erst nach Erhalt der Rechnungen der WP Österreich auf Basis der übermittelten Rechnungen (nunmehr aber ohne Umsatzsteuerausweis) erstellt, den Tatsachen entspreche.

Ebenso halte das Finanzamt die Aussagen von PS zur vertraglichen Grundlage der Geschäftsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der WP Österreich sowie deren Abwicklung für zutreffend, weil es für die "WP-Gruppe" wirtschaftlich keinen Unterschied gemacht habe, wer als Vertragspartner des Beschwerdeführers auftrete. In beiden Fällen sei die Höhe des Aufwandes derselbe, weil es sich bei den vereinbarten Honoraren um Nettobeträge gehandelt habe, d.h. eine Berücksichtigung der Umsatzsteuer ohne gesondertem Ausweis unzulässig wäre.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2004 gab das Finanzamt mit der Begründung teilweise statt, dass in der Buchhaltung der WP Österreich für 2004 lediglich Nettohonorare des Beschwerdeführers von 8.112,03 EUR (gegenüber der im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2004 angeführten Bemessungsgrundlage von 20.180,77 EUR) aufwandsmäßig erfasst seien.

Im hierauf gestellten Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, dass er bereits seit 1986 für verschiedene Auftraggeber im Bereich der Unternehmensberatung ausschließlich am deutschen Markt und ausschließlich für deutsche Unternehmen tätig gewesen sei, als SB 1998 als Geschäftsführer und Gesellschafter der erst im Jahr zuvor gegründeten WP Deutschland zwecks Zusammenarbeit an ihn herangetreten sei. Sämtliche Gespräche und Abmachungen in dieser Zeit seien ausschließlich zwischen dem Beschwerdeführer und SB erfolgt, sodass die Aussagen des PS, den der Beschwerdeführer erst etwa zwei Jahre danach persönlich kennen gelernt habe, als "nicht von erster Hand" zu qualifizieren seien. Dass der Beschwerdeführer für die WP Deutschland tätig sein sollte, leite sich u.a. auch daraus ab, dass er 1998 (Beginn der Zusammenarbeit) ausschließlich und 1999 weitaus überwiegend (zu 81 %) in Deutschland tätig gewesen sei. Erst in den Folgejahren sei dieses Geschäftsfeld sukzessive nach Österreich ausgeweitet worden.

Bei den Gesprächen mit SB sei niemals die Rede gewesen von einer WP Österreich, die zum damaligen Zeitpunkt erst gegründet worden sei und nur aus einer Geschäftsanschrift bestanden habe. Die operative Tätigkeit dieser Gesellschaft habe erst 2001 mit Erlangung der Gewerbeberechtigung vom 2. April 2001 (laut Gewerbekatasterauszug) begonnen.

Ebenso lasse die Bezugnahme auf die "Gewerbesteuer" in Punkt 3. des sogenannten Rahmenvertrages (welcher dem Beschwerdeführer niemals vorgelegt und somit von ihm auch nicht unterzeichnet worden sei und daher auch nicht zu seinen Lasten verwendet werden könne) erkennen, dass dieser Vertrag für die WP Deutschland bestimmt gewesen sei. Zudem sei er mit 31. Jänner 1998 datiert, einem Zeitpunkt, 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 (etwa keine Zusammenarbeit ohne Vertrag, Abrechnung nur per Gutschrift) seien jedoch bei Beginn der Zusammenarbeit noch keinesfalls gegeben bzw. gefestigt gewesen, sondern hätten sich erst entwickeln

müssen, weshalb die heutigen Abläufe schon rein vom zeitlichen Aspekt her keinen Ansatzpunkt böten, auf damalige mögliche Abmachungen zu schließen.

Gerade der Umstand, dass der Beschwerdeführer jahrelang "ohne Vertrag" für die WP tätig gewesen sei (was heute wahrscheinlich nicht mehr möglich wäre), zeige, dass die Zusammenarbeit auf noch ganz anderen Voraussetzungen basiert habe, als sie heute gegeben seien. Da der Beschwerdeführer niemals für die WP Österreich tätig gewesen sei, könnten auch aus den sich inzwischen etablierten Gepflogenheiten in dieser Gesellschaft keine Rückschlüsse auf seine frühere Zusammenarbeit mit der WP Deutschland gezogen werden.

Zum Vorwurf der Rechnungsmanipulation verwies der Beschwerdeführer auf zwei (näher bezeichnete) Rechnungen, die unterschiedliche Beträge (292,90 EUR bzw. 244,08 EUR) zeigten, wobei jedoch der in der Rechnung des Beschwerdeführers ausgewiesene Betrag von 244,08 EUR per Scheck zur Auszahlung gelangt sei. Daraus sei ersichtlich, dass die WP Deutschland entgegen ihrer Behauptung sehr wohl in Kenntnis dieser Rechnung des Beschwerdeführers gewesen sein müsse.

Unrichtig sei auch, dass nur die WP in der Lage gewesen wäre, monatliche Abrechnungen zu erstellen. Vielmehr habe nur der Beschwerdeführer wissen können, ob er alle von der WP weitergeleiteten Termine, noch dazu im selben Monat, habe wahrnehmen können, so dass ohne Zutun des Beschwerdeführers - insbesondere hinsichtlich der Kostenersätze für die Anfahrt - gar keine Abrechnung möglich gewesen wäre.

Nach Durchführung einer Erörterung und Abhaltung einer Berufungsverhandlung erging der nunmehr angefochtene Bescheid, mit dem die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 als unbegründet abgewiesen und der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 (im Sinne der Berufungsvorentscheidung) teilweise Folge gegeben wurde. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 und die Berufungsvorentscheidung wurden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Nach Durchführung einer Erörterung und Abhaltung einer Berufungsverhandlung erging der nunmehr angefochtene Bescheid, mit dem die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 als unbegründet abgewiesen und der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 (im Sinne der Berufungsvorentscheidung) teilweise Folge gegeben wurde. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 und die Berufungsvorentscheidung wurden gemäß Paragraph 289, Absatz eins, BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Nach Wiedergabe des umfangreichen Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid zunächst die Feststellung getroffen, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Unternehmensanalysen vermittelt habe. Diese Tätigkeit sei dem § 3a Abs. 10 Z 4 in Verbindung mit der Z 11 UStG 1994 zu subsumieren. Die dort genannten Leistungen seien gemäß § 3a Abs. 9 lit. a leg.cit. im Falle der Leistung an einen Unternehmer dort ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Unbestritten seien die WP Deutschland und die WP Österreich Unternehmer. Für die Steuerpflicht des Beschwerdeführers sei nicht entscheidend, ob die WP Österreich Gutschriften habe ausstellen dürfen oder ob diese dem Beschwerdeführer zugegangen seien, sondern ausschließlich, ob der Beschwerdeführer Vermittlungsleistungen an die WP Österreich oder an die WP Deutschland erbracht habe. Im Falle der Erbringung der Leistungen an die WP Österreich entstehe die Steuerschuld gemäß § 19 UStG 1994. Die Frage der Zustellung der Gutschriften sei - abgesehen davon, dass die belangte Behörde aufgrund der Verbuchung bei der WP Österreich und den sonstigen bekannt gewordenen Umständen vom beiderseitigen Willen zur Gutschriftsausstellung und der regelmäßigen Übermittlung dieser Gutschriften ausgehe - nicht von Bedeutung. Nach Wiedergabe des umfangreichen Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid zunächst die Feststellung getroffen, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Unternehmensanalysen vermittelt habe. Diese Tätigkeit sei dem Paragraph 3 a, Absatz 10, Ziffer 4, in Verbindung mit der Ziffer 11, UStG 1994 zu subsumieren. Die dort genannten Leistungen seien gemäß Paragraph 3 a, Absatz 9, Litera a, leg.cit. im Falle der Leistung an einen Unternehmer dort ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Unbestritten seien die WP Deutschland und die WP Österreich Unternehmer. Für die Steuerpflicht des Beschwerdeführers sei nicht entscheidend, ob die WP Österreich Gutschriften habe ausstellen dürfen oder ob diese dem Beschwerdeführer zugegangen seien, sondern ausschließlich, ob der Beschwerdeführer Vermittlungsleistungen an die WP Österreich oder an die WP Deutschland erbracht habe. Im Falle der Erbringung der Leistungen an die WP Österreich entstehe die Steuerschuld gemäß Paragraph 19, UStG 1994. Die Frage der Zustellung der Gutschriften sei - abgesehen davon, dass die belangte Behörde aufgrund der Verbuchung bei der WP Österreich und den sonstigen bekannt gewordenen Umständen vom

beiderseitigen Willen zur Gutschriftsausstellung und der regelmäßigen Übermittlung dieser Gutschriften ausgehe - nicht von Bedeutung.

Die belangte Behörde nehme es als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2002 bis 2004 für die WP Österreich tätig geworden sei. Sie folge damit den Aussagen der Vertreter der WP und nicht jenen des Beschwerdeführers, weil es nicht glaubwürdig sei, dass der Beschwerdeführer trotz erfolgter Überweisungen aus Salzburg, nachgewiesenermaßen auf den Unterlagen aufscheinender Hinweise (Firmenbuchnummer) auf die WP Österreich und der Anfrage des Salzburger Steuerberaters der WP bezüglich der UID des Beschwerdeführers, die für die Rechnungen der WP Österreich benötigt worden sei, bis 2005 von der Existenz der WP Österreich nichts gehört haben wolle. Vielmehr sei auf Grund der vorliegenden Aussagen und Unterlagen davon auszugehen, dass er diese Gesellschaft sehr wohl gekannt habe. Die Leugnung dieses Faktums in der niederschriftlichen Befragung des Beschwerdeführers durch die Betriebsprüfung habe damit nur dem Zweck der Verschleierung der Rechnungsmanipulationen dienen können. Ein Irrtum bzw. ein Missverständnis - wie vom Steuerberater in der mündlichen Verhandlung vorgetragen - komme keinesfalls in Betracht. Hätte die WP Österreich nach Erhalt der Rechnungen des Beschwerdeführers (wie von diesem angegeben) Rechnungen mit Mehrwertsteuer ausgestellt und verbucht, so hätte dieses Unternehmen Rechnungen gefälscht, sodass ein Missverständnis in diesem Punkt nicht angenommen werden könne.

Aus den vorliegenden Aussagen und Unterlagen ergäben sich aber Zweifel hinsichtlich des Zeitpunktes des Beginnes der Geschäftsbeziehung zur WP Österreich, die nur durch weitere Ermittlungen zu klären seien. Der Prüfer habe den Prüfungsauftrag vom 20. Oktober 2005 wenige Tage vor Beendigung der Prüfung auf die Jahre 1999 bis 2001 ausgedehnt, ohne dazu besondere Ermittlungen anzustellen. Dies sei aber erforderlich, weil der Beschwerdeführer behauptet habe, die Geschäftstätigkeit erst 2001 von Deutschland nach Österreich verlagert zu haben. Auch weise erst ein Analyseblatt aus 2001 die Firmenbuchnummer der WP Österreich auf, während ein derartiger Hinweis auf dem ebenfalls vorliegenden Analyseblatt aus 1999 fehle. Weiters hätten sich vermutlich aus einer Gegenüberstellung von Rechnungen der WP Österreich und des Beschwerdeführers und den dazugehörigen Überweisungen in den Jahren 1999 bis 2001 Schlüsse bezüglich des Beginns der Vermittlungstätigkeit für die WP Österreich ziehen lassen. Auch die verrechneten Honorare könnten Hinweise für eine Abrechnung im Sinne des vorliegenden, aber nicht unterschriebenen Rahmenvertrages bieten. Durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz werde auch der in der mündlichen Verhandlung gestellte "Antrag auf Kundenbefragungen für 1999 und 2000" hinfällig. Auch diese Befragungen könnten im weiteren Verfahren vom Finanzamt durchgeführt werden.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in welcher sich der Beschwerdeführer in seinem "subjektiv gewährleisteten Recht auf Nichtentrichtung von Umsatzsteuer gemäß § 19 UStG iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG iVm § 3a Abs. 10 Zif. 4 und Zif. 11 UStG" verletzt erachtet. Aus dem so formulierten Beschwerdepunkt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer den Bescheid nur in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzung der Jahre 2002 bis 2004 bekämpft. Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in welcher sich der Beschwerdeführer in seinem "subjektiv gewährleisteten Recht auf Nichtentrichtung von Umsatzsteuer gemäß Paragraph 19, UStG in Verbindung mit Paragraph 3 a, Absatz 9, Litera a, UStG in Verbindung mit Paragraph 3 a, Absatz 10, Zif. 4 und Zif. 11 UStG" verletzt erachtet. Aus dem so formulierten Beschwerdepunkt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer den Bescheid nur in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzung der Jahre 2002 bis 2004 bekämpft.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers eine Vermittlung von wirtschaftlichen Beratungsleistungen gemäß § 3a Abs. 10 Z 11 iVm Z 4 UStG 1994 (in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009) darstellt und beide in Betracht kommenden Leistungsempfänger, die WP Österreich wie auch die WP Deutschland, als Unternehmer anzusehen seien, sodass sich der Leistungsort im Streitzeitraum nach § 3a Abs. 9 lit. a leg. cit. bestimmte. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers eine Vermittlung von wirtschaftlichen Beratungsleistungen gemäß Paragraph 3 a, Absatz 10, Ziffer 11, in Verbindung mit Ziffer 4, UStG 1994 (in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009,) darstellt und beide in Betracht kommenden Leistungsempfänger, die WP Österreich wie auch die WP Deutschland, als Unternehmer anzusehen seien, sodass sich

der Leistungsort im Streitzeitraum nach Paragraph 3 a, Absatz 9, Litera a, leg. cit. bestimmte.

§ 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 in der angeführten Fassung sah vor, dass die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen im Falle der Leistung an einen Unternehmer dort ausgeführt werden, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Paragraph 3 a, Absatz 9, Litera a, UStG 1994 in der angeführten Fassung sah vor, dass die im Absatz 10, bezeichneten sonstigen Leistungen im Falle der Leistung an einen Unternehmer dort ausgeführt werden, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Der Leistungsempfänger betreibt sein Unternehmen dort, wo er seine Tätigkeiten anbietet, Aufträge entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und Zahlungen an ihn geleistet werden. Das ist in der Regel der Ort der Geschäftsleitung (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG, § 3a Rz. 152 unter Hinweis auf Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 200). Ruppe, UStG3, § 3a Tz. 65, stellt generell auf den Ort der Leitung des betreffenden Unternehmens ab (so auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3a Tz. 156). Zur vergleichbaren Formulierung in § 3a Abs. 12 leg.cit. führt Ruppe, aaO, Tz. 107/1, aus, dass im Falle des Auseinanderfallens von Sitz und Geschäftsleitung bei juristischen Personen, umsatzsteuerlich jedenfalls der Ort der Geschäftsleitung maßgebend ist. Der Leistungsempfänger betreibt sein Unternehmen dort, wo er seine Tätigkeiten anbietet, Aufträge entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und Zahlungen an ihn geleistet werden. Das ist in der Regel der Ort der Geschäftsleitung (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG, Paragraph 3 a, Rz. 152 unter Hinweis auf Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 200). Ruppe, UStG3, Paragraph 3 a, Tz. 65, stellt generell auf den Ort der Leitung des betreffenden Unternehmens ab (so auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Paragraph 3 a, Tz. 156). Zur vergleichbaren Formulierung in Paragraph 3 a, Absatz 12, leg.cit. führt Ruppe, aaO, Tz. 107/1, aus, dass im Falle des Auseinanderfallens von Sitz und Geschäftsleitung bei juristischen Personen, umsatzsteuerlich jedenfalls der Ort der Geschäftsleitung maßgebend ist.

Die Ortsbestimmung hängt im Beschwerdefall somit entscheidend von den Umständen und Eigenschaften auf Seiten des Empfängers ab. Die belangte Behörde hat sich im Beschwerdefall eingehend mit der Frage befasst, ob der Beschwerdeführer seine Vermittlungsleistungen der WP Deutschland oder der WP Österreich gegenüber erbracht hat. Sie ist dabei in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass Empfänger der Vermittlungsleistung des Beschwerdeführers die in Österreich situierte WP war.

Nach dem Gesagten reicht diese Feststellung zur Bestimmung des Empfängerortes iSd § 3a Abs. 9 lit. a leg.cit. nicht. Dies um so weniger als der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung "ergänzend" festgestellte Sachverhalt wesentliche Hinweise dafür bot, dass es sich bei der WP Österreich um ein Unternehmen handelt, das in Österreich (jedenfalls ab Ende 2002) lediglich über einen an der Adresse ihrer steuerlichen Vertretung gelegenen Firmensitz verfügt. Schon im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass es in Salzburg weder eigene Büros noch Mitarbeiter der WP Österreich gab, die Telefonkontakte von Deutschland aus erfolgten und auch die Rechnungen in Deutschland mit "Absenderadresse Salzburg" ausgestellt wurden. Nach dem Gesagten reicht diese Feststellung zur Bestimmung des Empfängerortes iSd Paragraph 3 a, Absatz 9, Litera a, leg.cit. nicht. Dies um so weniger als der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung "ergänzend" festgestellte Sachverhalt wesentliche Hinweise dafür bot, dass es sich bei der WP Österreich um ein Unternehmen handelt, das in Österreich (jedenfalls ab Ende 2002) lediglich über einen an der Adresse ihrer steuerlichen Vertretung gelegenen Firmensitz verfügt. Schon im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass es in Salzburg weder eigene Büros noch Mitarbeiter der WP Österreich gab, die Telefonkontakte von Deutschland aus erfolgten und auch die Rechnungen in Deutschland mit "Absenderadresse Salzburg" ausgestellt wurden.

Dass die beiden Geschäftsführer sowohl die WP Deutschland als auch die WP Österreich von Deutschland aus leiteten, scheint bei dieser Sachlage naheliegend. Welcher Art die bis 2002 in Wien unterhaltenen Büroräumlichkeiten waren, blieb im Dunkeln; insbesondere wurde nicht festgestellt, dass es sich hierbei um eine Betriebsstätte iSd zweiten Satzes des § 3a Abs. 9 lit. a leg.cit. gehandelt hätte. Dass die beiden Geschäftsführer sowohl die WP Deutschland als auch die WP Österreich von Deutschland aus leiteten, scheint bei dieser Sachlage naheliegend. Welcher Art die bis 2002 in Wien unterhaltenen Büroräumlichkeiten waren, blieb im Dunkeln; insbesondere wurde nicht festgestellt, dass es sich hierbei um eine Betriebsstätte iSd zweiten Satzes des Paragraph 3 a, Absatz 9, Litera a, leg.cit. gehandelt hätte.

Damit hat die belangte Behörde Sachverhaltsfeststellungen unterlassen, die zur Bestimmung des Leistungsortes wesentlich sind.

Der angefochtene Bescheid war daher schon deshalb im Umfang seiner Anfechtung (somit hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2004) gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf die Beschwerdeausführungen zu weiteren Begründungsmängeln des Bescheides näher einzugehen war. Der angefochtene Bescheid war daher schon deshalb im Umfang seiner Anfechtung (somit hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2004) gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf die Beschwerdeausführungen zu weiteren Begründungsmängeln des Bescheides näher einzugehen war.

Von der beantragten Durchführung einer EINFÜGENGRAFIK \d \z "/Images/back.gif" Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 3 und 6 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten Durchführung einer EINFÜGENGRAFIK \d \z "/Images/back.gif" Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, und 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Oktober 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2006150304.X00

Im RIS seit

01.12.2010

Zuletzt aktualisiert am

14.03.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at