



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, 1170 Wien, FGasse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr Einkünfte in Höhe von € 15.191,07 (M) sowie in Höhe von € 300 (W) – Bescheid vom 5. März 2004.

In Beantwortung eines Ersuchens um Ergänzung vom 2. Dezember 2004 betreffend die Art der selbständig ausgeübten Tätigkeit, beschreibt der Bw. diese als Zeitungszusteller und übermittelt die Honorarabrechnungen für das Jahr 2003. In einer Einnahmen-Ausgabenrechnung erklärt der Bw. Honorareinnahmen von der Firma MP in Höhe von € 11.164,48. Unter den aufgelisteten Ausgaben findet sich die Position „Aushilfe“ mit einem Betrag von € 5.970.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2005 wird das Verfahren gem. § 303 (4) BAO wiederaufgenommen, und im Einkommensteuerbescheid vom 14. Dezember 2005 die geltend gemachten Aufwendungen für die Aushilfe in Höhe von € 5.970 nicht anerkannt, da aus den vorgelegten Honorarnoten nicht hervorgegangen sei, wann die Beträge ausgezahlt worden seien.

Die Honorarabrechnungen (Februar bis Dezember) wurden mit Datum **31. 1. 2005** gefertigt.

In der vom Bw. nicht datierten Berufungsschreiben, eingelangt am 29. Dezember 2005 wird ausgeführt: *„Die Beträge der von Ihnen nicht anerkannten Honorarnoten wurden dem Zusteller **jeden 15. d. M.** bar ausbezahlt, was dieser, wie ersichtlich, mit seiner Unterschrift bestätigte“.*

Die Berufung vom 29. Dezember 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14. Dezember 2005 wird mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO am 5. April 2006 als unbegründet abgewiesen:

„Mit Vorhaltsbeantwortung wurde bekannt gegeben, dass „die Beträge dem Zusteller jeden 15. d. M. bar ausbezahlt“ worden seien, was dieser überdies mit seiner Unterschrift bestätigt habe. Aus dem, der Unterschrift des Honorarempfängers beigefügten Datum geht jedoch zweifelsfrei hervor, dass die Rechnungslegung über die genannten Zeiträume erst im Jahr 2005 erfolgt. Die auf den Honorarnoten enthaltenen Bestätigungen des Erhaltes der ausgewiesenen Beträge weisen ebenfalls nur einen „Gleichzeitigkeits“ – Bezug aus, und nicht einen rückwirkenden Bezug auf bereits in der Vergangenheit erhaltene Beträge. Die vorgebliche Auszahlung der genannten Beträge bereits im Jahr 2003 ist damit nicht nachvollziehbar, bzw. durch die Angaben auf den vorgelegten Bestätigungen widerlegt“.

Der Vorlageantrag des Bw. vom 19. April 2006 wird wie folgt begründet:

„Die in der Beilage angeführten Beträge wurden am 15. jeden Monats im Jahr 2003 an den Zeitungszusteller Herrn SS ausbezahlt, wie auch von diesem mit seiner Unterschrift neuerlich bestätigt wird. Da die Zeitungen 7 Tage in der Woche zugestellt wurden, war es möglich, dass der Auszahlungstag an einen Sonn- oder Feiertag fiel.

Die Bestätigungen der Honorarübernahme von März 2003 bis Dezember 2003 bestanden nur aus dem Betrag und dem Datum der Übergabe, dadurch wurden die Honorarabrechnungen im Nachhinein vom Honorarempfänger Herrn SS unterschrieben und mit dem Datum des Zeitpunkts der Unterschrift versehen.

Fakt ist, dass Herr SS im Jahr 2003 die in der Beilage angeführten Beträge ordnungsgemäß erhalten hat“.

Es werden dem Schreiben neuerlich Honorarabrechnungen für den Zeitraum Februar bis Dezember 2003 beigelegt, welche eine Unterschrift mit gleichen Zügen wie die mit 31. 1. 2005 gefertigten Honorarabrechnungen tragen, diesmal jedoch mit keiner Datumsangabe versehen sind.

In einem weiteren Ersuchen um Ergänzung werden seitens des Finanzamtes weitere Erhebungen getätigt:

„In der neuerlichen Berufung (im Vorlageantrag) wurde eine Auszahlung jeweils am 15. jeden Monats an den vorgeblichen Zahlungsempfänger behauptet. Diesbezüglich wurden nunmehr neuerlich Bestätigungen in der schon einmal vorgelegten Form ein weiteres Mal nachgereicht,

die sich von den vorherigen dadurch unterscheiden, dass nunmehr überhaupt kein Datum mehr ausgewiesen wird. Somit ist damit der behauptete Zahlungsfluss nicht nachgewiesen, die bislang einzigen Bestätigungsdaten lauten auf 2005.

Hinsichtlich der vorgeblichen Zahlungen jeweils „am 15. jeden Monats“ wird um schlüssigen Nachweis der jeweiligen Zahlungsflüsse zu den Zahlungszeitpunkten (einschließlich der Identität des jeweiligen Zahlers und Zahlungsempfängers) gebeten“.

Der Vorhalt wird seitens des Bw. dahingehend beantwortet, als ein Meldezettel von Herrn SS und weitere Zahlungsbestätigungen übermittelt werden. Darin wird bestätigt, dass für den Zeitraum März bis Dezember (ohne den Monat Februar) jeweils am 15. des Folgemonates die Auszahlung der Beträge erfolgt sei. Der Bw. erklärt sich mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.

In weiterer Folge werden Erhebungen seitens des Finanzamtes dahingehend getätigt, dass mit 5. Oktober 2006 die Meldebehörde in einem Ersuchen um Beistandsleistung gem. Art. 22 B-VG i. V. m. § 158 BAO gebeten wird, zwecks Ermöglichung eines Unterschriftenvergleiches eine Ablichtung der von Herrn SHS (ZMR-Zahl XX) persönlich unterfertigten Wohnsitzanmeldung zum Wohnsitz in 1020 Wien, AStr. zu übermitteln.

Am 5. 10. 2006 erfolgt die Übermittlung des Meldezettels. Die Unterschrift mit der Herr SHS die Bestätigung der Richtigkeit der Meldedaten zeichnet, ist mit der auf allen dem Finanzamt bisher von Herr SHS übermittelten Honorarbestätigungen nicht übereinstimmend. Es handelt sich dabei um eine völlig andere Unterschrift.

In einer weiteren Berufungsvorentscheidung weist das Finanzamt die Berufung vom 19. 4. 2006 gegen den Bescheid vom 14. Dezember 2005 als unbegründet ab:

„Als Empfänger der vorgeblichen Aushilfshonorare (€ 5.970) wurde (unter Vorlage einer Ablichtung einer Meldebestätigung vom 22. 9. 2004 Herr SHS bekannt gegeben bzw. im Berufungsverfahren neuerlich bestätigt.

*Anhand der aus dem Meldeverfahren nachvollziehbaren Unterschrift des Herrn SHS ist eine Unterfertigung der vorgelegten „Honorarabrechnungen“ bzw. „Bestätigungen“ über Zahlungserhalt und Zahlungsgrund durch den vorgeblichen Leistungsempfänger **auszuschließen.***

Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Honorare für „Aushilfe“ sind daher durch die beigebrachten „Honorarabrechnungen“ bzw. „Bestätigungen“ nicht nachgewiesen“.

In der mit 15. Jänner 2007 vom Bw. eingebrachten Berufung kündigt der Bw. eine persönliche Unterschriftenabgabe des Herrn SHS im Februar 2007 im Finanzamt an. Herrn SHS befinde sich im Ausland und werde im Februar wieder in Österreich sein.

Mit 22. Jänner 2007 wird die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Betriebsausgaben sind im Allgemeinen *durch schriftliche Belege nachzuweisen* (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Gemäß § 138 Abs. 2 BAO sind Belege ("Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden") auf Verlangen des Finanzamtes diesem *zur Einsicht und Prüfung vorzulegen*.

Es müssen, soll dieses Verlangen gerechtfertigt sein, objektiv greifbare Tatsachen vorliegen, die etwa der Aktenlage (zum Beispiel Kontrollmitteilungen, Berücksichtigung früherer Erklärungen) nach, der Einsicht in die sich aus der Zusammenschau aller im Kernbereich des Sachverhaltes liegenden Verhältnisse nach oder die der den Sachverhalt umgebenden Verhältnisse zufolge (Widersprüche) und die der Beurteilung des Vorliegenden und Bekannt gegebenen unter Berücksichtigung der Lebenserfahrung, sowie des Sach- und Fachwissens zufolge, den Inhalt von Anbringen im Lichte berechtigter Zweifel erscheinen lassen.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Aufwendungen *nachzuweisen* oder, *wenn ihm dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen* (§ 138 Abs. 1 BAO).

Aus diesem Blickwinkel ist in vielen Verfahrenssituationen die Geltendmachung der Darlegungs- und Nachweispflicht nicht als im Ermessen gelegen zu sehen, sondern Rechtspflicht der Behörde. Insbesondere die Frage, ob „Zweifel“ vorliegen oder nicht, ist keine Ermessensfrage, sodass dann, wenn objektiv solche Zweifel bestehen, also für jeden der Aktenlage kundigen Dritten solche Zweifel bestehen müssen, das auf § 138 gestützte Verlangen nicht Ermessen, sondern in Verbindung mit § 115 Abs. 1 und 2 Pflicht ist. Ein Verlangen nach § 138 setzt voraus, dass Anbringen des Abgabepflichtigen zu berechtigten Zweifeln an der Richtigkeit des Bekannt gegeben oder Erklärten im Bereich des Tatsächlichen Anlass geben.

Der Weg, auf dem die Überzeugung vom Gegebensein oder Nichtgegebensein von Tatsachen gewonnen werden soll, zwingt zur Gewissenhaftigkeit, der sorgfältigen, objektiven, das Für und Wider abwägenden Ermittlung und der naturwissenschaftlichen Einsichten und Lebenserfahrungen berücksichtigenden, den Denkgesetzen nicht widersprechenden Überzeugungsbildung. Kann nach Durchlaufen dieses verfahrensrechtlichen Weges und der

auf Herstellung der Überzeugung gerichteten Gedanken, Folgerungen und Schlüsse ein Eindruck gewonnen werden, der zur Annahme eines gewissen (erwiesenen) Geschehens führt, und ist dies ein Eindrucksbild, an dessen Übereinstimmung mit der Wirklichkeit auf Grund des Wissensstandes ein vernünftiger, die Lebensverhältnisse klar überschauender Mensch nicht zweifelt, ist also eine möglichst „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ des Zutreffens von Tatsachen hergestellt, so kann man von einem Bewiesensein des Sachverhaltes sprechen.

Dabei muss jedoch gelten, dass dann, wenn gegenüber dem glaubhaft gemachten Geschehen ein Beweis der Andersartigkeit erbracht wird, dieses Verfahren für die Herstellung einer höherrangigen Wahrscheinlichkeit, für das Herbeiführen einer höheren Stufe der Überzeugung von der Verwirklichung einer Möglichkeit, also die Herstellung des Beweises, stets zulässig ist. § 138 Abs. 1 letzter Satz besagt, dass wenn ein Beweis *nach den Umständen nicht zugemutet werden kann*, die Glaubhaftmachung genügt.

Für den hier zu prüfenden Fall bedeutet oben gesagtes, dass seitens des Finanzamtes berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung des Sachverhaltes durch den Bw. bestanden haben.

Auch handelt es sich bei dem vom Bw. begehrten Ansatz der Betriebsausgaben um die Erbringung eines Nachweises, welcher nach den im vorliegenden Fall gegebenen Umständen durchaus zugemutet werden kann. Demgegenüber hat der Bw. keinerlei Nachweise einer Auszahlung der behaupteten Betriebsausgaben im Jahre 2003 angeboten. Die behauptete Barauszahlung im Jahr 2003 sei nur durch den Betrag und die Unterschrift bestätigt worden, darüber können aber keine Unterlagen vorgelegt werden. Es sei daher notwendig gewesen, im Jahre 2005, als dies von der Finanzbehörde verlangt wurde, Honorarnoten auszustellen, die die Barauszahlung im Jahre 2003 belegen würden. Da die Nachweise im Nachhinein erstellt werden mussten, seien sie eben auch mit Datum 2005 gefertigt worden.

Das Finanzamt hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Bestätigung aus dem Jahre 2005 keinen tauglichen Nachweis für die Abzugsfähigkeit erforderlichen Auszahlung im Jahre 2003 darstellt.

Wenn der Bw. in weiterer Folge „Honorarnoten“ vorlegt, welche im Jahre 2005 erstellt worden sind, den Nachweis der Auszahlung der begehrten Beträge im Jahre 2003 nachweisen sollen, und diese ohne Datum versieht, zeigt er damit, dass ihm die Voraussetzungen der Nachweisführung zwecks Erlangens der Beträge als Betriebsausgaben im Rahmen der dem Finanzamt für das Jahr 2003 übermittelten Einnahmen- Ausgabenrechnung unbekannt geblieben sind.

So ist auch der dritte Versuch einer Nachweisführung insofern gescheitert, als der Bw.

nochmals Honorarnoten vorlegt (welche offensichtlich auch erst im Nachhinein erstellt wurden), die für die ersten Monate mit dem Fehler behaftet sind, dass der Leistungserbringer zu dieser Zeit noch gar nicht an der in den „Honorarnoten“ angeführten Adresse wohnhaft gewesen ist, welche überdies, und dies trifft nun auf den gesamten Leistungszeitraum zu mit einer Unterschrift gefertigt wurden, welche nachweislich nicht vom vorgeblichen Leistungserbringer stammte.

Aus diesem Grund ist, und das hat das Finanzamt zu Recht erkannt, dem Bw. trotz dreimaligem Versuch einen Nachweis über die von ihm lediglich behauptete Erbringung der Leistungen durch einen Dritten, und somit die vom Gesetz aufgetragene Nachweisführung nicht gelungen. Gründe, warum für den gegebenen Fall nach den konkreten Umständen eine Nachweisführung nicht zugemutet werden kann, hat der Bw. im Verfahren nicht genannt, und sind diese der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht ersichtlich.

Die vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz in Streit geratenen Betriebsausgaben in Höhe von € 5.970, von denen der Bw. Aushilfsleistungen eines Herrn SHS, Staatsangehörigkeit Indien angibt, welcher in seinen mit Datum 31. Jänner 2005 gefertigten Honorarabrechnungen für das Jahr 2003 als Wohnadresse den zweiten Wiener Gemeindebezirk AStr. angibt, wobei dieser mit 17. Jänner 2005 seinen Wohnsitz nach SL, HStr. (Hauptwohnsitz) verlegt hat, also die Honorarabrechnungen zum einen, einen falschen (ehemaligen) Wohnsitz aufweisen, und überdies mit einer Unterschrift gefertigt wurden, welche eindeutig keinerlei Ähnlichkeit mit der vor der Meldebehörde abgegebenen Unterschrift des Herrn SHS aufweisen, ist der Versuch des Bw., diese durch schriftliche Belege nachzuweisen (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088) nicht gelungen.

Die vom Bw. vorgeschlagenen weiteren Versuche, Honorarbestätigungen durch den vermeintlichen Leistungserbringer fertigen zu lassen, erscheinen schon deswegen als wenig Erfolg versprechend, den erforderlichen Nachweis über die vom Bw. behaupteten Betriebsausgaben für das Jahr 2003 zu erbringen, als der diese Honorarnoten zu fertigende, nach Erhebungen des Finanzamtes nachweislich über eine andere Unterschrift verfügt (Unterschrift bei der Meldebehörde), als die in den bisherigen Honorarnoten aufscheinende Unterfertigung. Eine weitere (vierte) Honorarbestätigung im Jahr 2007, welche den Abfluss obiger Beträge im Jahre 2003 schlüssig, das heißt für jedermann nachvollziehbar, und mit dem Erfordernis der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit ausgestattet, belegen kann, kann damit als wenig Erfolg versprechend angesehen werden. Offenkundig fingierte Ausgaben sind nach der Rechtsprechung des Höchstgerichtes nicht anzuerkennen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132; VwGH 26.9.1990, 89/13/0239).

Zusammenfassend ergibt sich: Die erstmals beigebrachten Honorarabrechnungen, welche den geldlichen Abfluss im Jahre 2003 bestätigen hätten sollen, wurden mit dem Jahre 2005

datiert, können in dieser Form also nicht einen geldlichen Abfluss im Jahre 2003 nachweisen. Wenn der Bw. in weiterer Folge vermeint, jenen Geldabfluss im Jahre 2003 damit nachzuweisen, als in einer weiteren Honorarbestätigung für das Jahr 2003 das Datum des Geldabflusses gar nicht angegeben wird, ist dazu zu vermerken, dass auch mit dem zweiten Versuch des Bw. eine Bestätigung der von Herrn SHS erbrachten Leistungen nicht erfolgt ist. Zu den vom Bw. in einem dritten Versuch übermittelten Bestätigungen ist zu vermerken, dass diese zwar ein Datum aufweisen (im Jahre 2003), allerdings eine Adresse des Leistungserbringers aufweisen, in welchem dieser jedenfalls bis 18. Juni 2003 noch gar nicht gewohnt hat (jedenfalls nicht gemeldet war), und überdies eine Unterschrift aufweisen, die mit der des Herrn SHS vor der Meldebehörde abgegebenen Unterschrift divergieren. Die Bestätigung für die Monate März, April, Mai trägt also einen Wohnsitz, auf dem Herrn SHS zu diesem Zeitpunkt noch nicht gewohnt hat, und für die Folgemonate jedenfalls nicht die Unterschrift des Herrn SHS. Es konnte also - nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz - auch damit der erforderliche Nachweis obiger Betriebsausgaben nicht erfolgreich geführt werden.

Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung aller maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Für Aufwendungen, über die vom Empfänger auf Grund allgemeiner Verkehrsübung keine oder meist nur mangelhafte Belege erteilt werden genügt an Stelle eines belegmäßigen Nachweises, dass die Ausgaben bloß glaubhaft gemacht werden (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz stehen der Möglichkeit des Bw. obiger Betriebsausgaben glaubhaft zu machen, widersprüchliche Behauptungen entgegen.

Der Bw. hat zwar vorgebracht, dass die Zahlung im Jahre 2003 erfolgt sei, die Bestätigungen aber erst im Nachhinein erstellt, um in weiterer Folge im Nachhinein nochmals Bestätigungen zu verfassen, welche nachweislich vordatiert wurden, sodass nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ernsthafte Zweifel an der Erbringung der Leistung durch Herrn SHS bestehen.

Wenn der Bw. in seiner Eingabe vom 15. Jänner 2007 die Abgabe der Unterschrift durch Herrn SHS anbietet, ist dazu folgendes auszuführen:

Eine Überprüfung der Unterschrift auf seine Echtheit kann erfolgreich nicht mit Unterschriften erfolgen, deren Fertigung (Abgabe) nach dem Zeichnungszeitpunkt der in Streit geratenen Bestätigung erfolgt ist. Nachträglich abgegebenen „Unterschriften“ haben – da sich diese logischerweise an den bereits abgegebenen (auf den Bestätigungen) orientieren können,

gegenüber älteren Unterschriften, demgegenüber eine geringere Aussagekraft. Der Aussagekraft der am 21. Februar 2005 vor der Meldebehörde abgegebenen Unterschrift kommt demgegenüber erhöhte Bedeutung zu. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Dies kann im vorliegenden Fall jedoch nicht für die vom Bw. behauptet Betriebsausgaben gesagt werden. Vielmehr hat die vom Bw. angebotene Sachverhaltsdarstellung eine sehr geringe Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit. So hat der Bw. nach dreimaligem Versuch der Darstellung der Honorarabrechnung durch widersprüchliche Aussagen wie etwa die in der Berufung vom 29. Dezember 2005, dass der Zusteller Herr SHS mit seiner Unterschrift die Bezahlung jeden fünfzehnten des Monats bestätigt habe, wo demgegenüber wohl auch dem Bw. ersichtlich sein musste, dass als Datum der von ihm übergebenen „Honorarabrechnungen“ jedenfalls der 31. Jänner des Jahres 2005 als Fertigungsdatum angegeben war. Offenkundig fingierte Ausgaben sind nicht anzuerkennen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132; VwGH 26.9.1990, 89/13/0239). Bei den vom Bw. begehrten Ausgaben handelt es sich daher nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz um nämliche Ausgaben, die offensichtlich (jedenfalls in dieser Höhe) vom Leistungserbringer nicht mit seiner Unterschrift bestätigt wurden.

Das Berufungsbegehren, € 5.970 als Betriebsausgaben anzuerkennen, ist somit abzuweisen.

Wien, am 3. Oktober 2007