



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., Adresse, v. 8. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend **Einkommensteuer 2007** entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Bwin. ist Univ.-Prof. und bezieht daraus nichtselbständige Einkünfte. Weiters ist sie als Vortragende tätig (Einkünfte aus selbständiger Arbeit).

In der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2007 machte sie ua. in der Kennzahl 9110 (*Fremdpersonal, Fremdleistungen - Angehörige*) Kosten im Ausmaß v. € 2.000 als Betriebsausgaben geltend.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 (AS 17/2007) wurden diese Drittleistungen näher erläutert:

Honorar für Recherche und PC – Arbeiten

Dr. F.H.	€ 700
V.D.	€ 1.300

Im Einkommensteuerbescheid 2007 v. 22. Dezember 2008 wurden diese Kosten mit folgender Begründung nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

„Die Honorare an Ihre Angehörigen stellen keine abzugsfähigen Betriebsausgaben dar, da diese keinem Fremdvergleich standhalten“.

In der rechtzeitig erhobenen **Berufung** wurde Folgendes ausgeführt:

Begründung

1. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 sei ein steuerpflichtiges Einkommen von Euro 18.379,- veranlagt und Ausgaben von Euro 21.415,14 geltend gemacht worden. Vom Finanzamt Wels wurde ihre Einkommensteuer aber mit Euro 1.330,68 berechnet. In der Begründung wurde - was die Streichung der von ihr geltend gemachten Honorare für Herrn Dr. F.H. und V.D. anbelangt - nur auf einen Stehsatz verwiesen. Die Nichtanerkennung dieser Ausgaben sei aber eklatant gesetzwidrig. Auf die Mitarbeit meiner Angehörigen sei sie vor allen deshalb angewiesen, weil ihr Vater ausgebildeter Jurist und ihre Tochter sehr versiert im Erstellen von Präsentationen und im Umgang mit dem PC sei. Vor allem für ihre Vortragstätigkeiten benötige sie die Aufarbeitung der Rechtslage zu einem bestimmten Themenkreis. Ihren Vater Dr. F.H. setze sie vor allem für Recherche- und Übersetzungsarbeiten von ausländischen Gesetzestexten und Literatur ein. Für diese Recherchearbeiten habe ihr Vater mindestens 20 Stunden (tatsächlich aber wahrscheinlich viel mehr) aufgewendet, dazu kommen noch Übersetzungsarbeiten in etwa ebenso hoher Stundenzahl. Herr Dr. F.H. erbringe ihr durch Literatur-, Gesetzesrecherche und Übersetzungsarbeiten hochqualifizierte Tätigkeiten, wobei ein Stundensatz für Akademiker in diesem Bereich mit zumindest Euro 60,- veranschlagt werden müsse. Wenn Herr Dr. F.H. nur 20 Stunden (die Hälfte der tatsächlich aufgewandten Zeit) an hochqualifizierter Recherche- und Übersetzungsarbeiten leistete, so wäre für diese Minimaldauer allein schon Euro 1.200,- zu veranschlagen. Ihre Tochter studiere Internationale BWL in W., sei besonders versiert im Erstellen von Präsentationen und verdiene sich durch diverse Arbeiten einiges dazu. Sie habe ihr Vortragsunterlagen erstellt, für Statistiken, Diagramme, Themenbereiche usw. im Internet recherchiert und für diverse Vorträge auch Power Point Präsentationen erstellt. Die Stundenzahl habe sich im Jahresdurchschnitt 2007 auf mindestens 60 belaufen. Auch sie habe ihr jedenfalls qualifiziertere Arbeiten, als bloße Hilfsdienste erbracht, für die ein marktübliches Honorar von mindestens Euro 40 pro Stunde bezahlt werden müsste. Auch hier würde somit bei einem Fremdvergleich ein deutlich höheres und nicht niedrigeres Honorar veranschlagt werden müssen. Weil ihr ihre Angehörigen selbstverständlich bei der Preisgestaltung im Verhältnis zu fremden Personen sehr entgegenkommen sei, habe sie pauschal ein deutlich

geringeres Honorar vereinbaren können. Dieses Honorar könne im Vergleich zu fremden Personen aber bloß als Anerkennungsentgelt bezeichnet werden. Das Honorar sei daher keinesfalls unabhängig von der erbrachten Leistung vereinbart worden, sondern im Hinblick darauf, dass für diese umfangreiche, hochqualifizierte Tätigkeit jedenfalls ein weit höheres Entgelt an dritte Personen zu leisten wäre. Diese Leistungen gingen daher eindeutig über reine Gefälligkeitsleistungen hinaus, wie sie zwischen Angehörigen üblich seien, hinaus. Überdies würden beide Angehörige in einem eigenen Haushalt leben, sodass die Nahebeziehung nicht in einer so intensiven Form wie zwischen haushaltsgeschäftigen Personen besteht. Die Vereinbarung eines Pauschalhonorars im Rahmen eines Werkvertrags sei in der juristischen Praxis im Übrigen (besonders für Gutachtenerstattungen oder auch Rechtsanwaltsleistungen) üblicher, als die Abgeltung nach Stundensatz.

Nach der Judikatur des VwGH dürfe aber eine steuerliche Anerkennung nur dann nicht erfolgen, wenn sie zwischen fremden Personen weder formell noch inhaltlich auf eine solche Weise zustande gekommen wäre, was hier eben nicht der Fall sei (vgl Ruppe, Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 101 (120 ff). Außerdem habe die Behörde kein Recht, wenn der Inhalt der Vereinbarung zu Zweifeln Anlass gebe, die Vereinbarung zwischen Angehörigen nicht anzuerkennen. Es bestehe vielmehr eine amtswegige Ermittlungspflicht (Ruppe, in Ruppe, 101 (118 ff).

Da es ihr wirtschaftlich nur schwer möglich sei, marktübliche Preise für diese Leistungen zu bezahlen, müsste sie einen beträchtlichen Teil der Aufträge ablehnen, wenn nicht ihre Angehörigen zu einem so günstigen Preis dafür zur Verfügung ständen. Mitunter können für diese speziellen Leistungen auch nur schwer andere Personen herangezogen werden. Ihren Angehörigen sei es aber auch völlig unzumutbar, diese Leistungen unentgeltlich zu erbringen. Weil — wie sie oben bereits eingehend dargelegt habe — die Zahlungen jedenfalls einem Fremdvergleich standhalten, sei die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen — zumal ohne nähere Überprüfung - gesetzwidrig. Im Übrigen habe sie diese Drittleistungen auch in den letzten Einkommensteuererklärungen — zum Teil auch in höherem Ausmaß — geltend gemacht und diese Ausgaben seien zu Recht nicht beanstandet worden.

Sie beantrage daher, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Drittleistungen — wie von ihr geltend gemacht - zu berechnen. Überdies beantrage sie gem. § 212a BAO die Einhebung des in Streit stehenden Beitrags bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

In der **Berufungsvorentscheidung v.** 21.04.2009 wurde die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

*1. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie a) nach außen ausreichend für Dritte zum Ausdruck kommen (deutliche, idR schriftliche Fixierung der wesentlichen Bestandteile), b) wenn sie einen eindeutigen, klaren u. jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (Verdeutlichung der wesentlichen Bestandteile) und c) auch zwischen Familien f r e m d e n unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären. In der Begründung Ihres Berufungsschreibens werde angeführt, dass die beantragten Honorare (im Vergleich zu fremden Personen) "bloß als Anerkennungsentgelte" zu bezeichnen wären und aufgrund der Qualität der Arbeiten idR höhere Honorare zu leisten wären. **Dies stehe jedoch dem Erfordernis für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entgegen.***

2. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag (bzw. einem evtl. zustehendem Pendlerpauschale) seien alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - auch die Kosten der Garagierung/Parkplatzgebühr - abgegolten. Ihre Berufung war dementsprechend abzuweisen.

Im rechtzeitigen **Vorlageantrag** wurde von der Bwin. Folgendes ausgeführt:

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 sei ein steuerpflichtiges Einkommen von Euro 18.379,- veranlagt und Ausgaben von Euro 21.415,14 geltend gemacht worden. Vom Finanzamt Wels wurde ihre Einkommensteuer aber mit Euro 1.330,68 berechnet. In der Begründung wurde - was die Streichung der von ihr geltend gemachten Honorare für Herrn Dr. F.H. und V.D. anbelangt — bloß auf einen Stehsatz hinsichtlich des Fremdvergleichs verwiesen. Die erste Instanz konnte einen Fremdvergleich aber gar nicht verneinen, weil sie — wie in § 161 BAO gesetzlich vorgeschrieben - dazu keinerlei Überprüfung durchführte, indem sie ihr weder Gelegenheit bot, einen schriftlichen Vertrag oder Aufzeichnungen der durchgeföhrten Arbeiten vorzulegen bzw. die Einvernahme der Angehörigen zu veranlassen (161 Abs 2 BAO). Im Zug der Einkommensteuererklärung bestehe nämlich - ohne entsprechende Aufforderung - keine Verpflichtung mehr, dieser Erklärung die gesamten Grundlagen und Urkunden beizuschließen. Eine Entscheidung ohne Ergänzungsauftrag zur Vorlage der entsprechenden Unterlagen bzw. Durchführung von Einvernahmen sei daher gesetzwidrig, verstöße gegen das rechtliche Gehör und bilde insofern einen wesentlichen Verfahrensmangel (VwGH v 30.1.2001, 95/14/0043). Das Finanzamt Wels könne somit ohne diese Entscheidungsgrundlagen keinen negativen Einkommenssteuerbescheid auf Nichtanerkennung dieser Ausgaben erlassen. Es bestehe vielmehr in einem solchen Fall gern § 161 Abs 2 BAO eine amtswegige Ermittlung (Ruppe, in Ruppe, 101 (118 ff). Bislang sei dieser Verfahrensmangel auch vom Finanzamt Wels in seiner Berufungsentscheidung nicht saniert worden. Die Behörde habe kein Recht, wenn der Inhalt der Vereinbarung zu Zweifeln Anlass gebe, die Vereinbarung zwischen Angehörigen ohne weitere Erhebungen nicht anzuerkennen.

Im Zuge einer früheren Einkommensteuererklärung sei das Finanzamt Wels auch insofern in dieser gesetzeskonformen Weise korrekt vorgegangen, als es ihr die Gelegenheit bot, durch Vorlage der geforderten Unterlagen und Einvernahme ihrer Tochter die tatsächlichen Anhaltspunkte für die Bejahung eines Fremdvergleichs zu beweisen.

Bezüglich der Plausibilität und der entsprechend vorliegenden Gründe für die Bejahung eines Fremdvergleichs verweise sie auf ihre Ausführungen in der Berufung. Die von ihren Angehörigen erbrachten Leistungen gingen eindeutig über reine Gefälligkeitsleistungen, wie sie sonst zwischen Angehörigen üblich seien, hinaus. Überdies würden beide Angehörige in einem eigenen Haushalt leben, sodass die Nahebeziehung nicht in einer so intensiven Form wie zwischen haushaltszugehörigen Personen bestehe. Abgesehen davon wäre die Vereinbarung eines Pauschalhonorars im Rahmen eines Werkvertrags in der juristischen Praxis (besonders für Gutachtenerstattungen oder auch Rechtsanwaltsleistungen) üblicher, als die Abgeltung nach Stundensatz. Ein Kostenvoranschlag mit Angabe des Stundenausmaßes sowie ein Nachweis der durchgeführten Arbeiten sei aber selbstverständlich durchgeführt worden. Nach der Judikatur des VwGH dürfe aber eine steuerliche Anerkennung nur dann nicht erfolgen, wenn sie zwischen fremden Personen weder formell noch inhaltlich auf eine solche Weise zustande gekommen wäre, was hier eben nicht der Fall sei (vgl Ruppe, Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 101 (120 ff). Einem Fremdvergleich halte aber nur die Tatsache nicht stand, dass den Angehörigen ein höheres Entgelt, als marktüblich bezahlt werde, keinesfalls jedoch das Gegenteil, wonach sich Angehörige für ein geringeres Honorar zur Verfügung stellten. Dies bedeute ja die Verkehrung der Norm in ihr Gegenteil und wäre geradezu absurd! Da es ihr wirtschaftlich nur schwer möglich sei, höhere, marktübliche Preise für diese Leistungen zu bezahlen, hätte sie einen Teil der Aufträge ablehnen müssen, wenn sich nicht ihre Angehörigen zu einem günstigeren Preis dafür zur Verfügung gestellt hätten. Es könne somit nicht Tenor der Abgabengesetze sein, ein solches geradezu unerwünschtes Ergebnis zu indizieren. Mitunter können auch für diese speziellen Leistungen nur schwer andere Personen herangezogen werden. Meinen Angehörigen sei es aber auch völlig unzumutbar, diese Leistungen unentgeltlich zu erbringen.

Weil die ausbezahlten Honorare jedenfalls einem Fremdvergleich standhalten würden, sei die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen — zumal ohne irgend eine Überprüfung in Form eines Ergänzungsantrags - gesetzeswidrig. Im Übrigen habe sie diese Drittleistungen auch in den letzten Einkommensteuererklärungen — zum Teil sogar in höherem Ausmaß — geltend gemacht und diese Ausgaben seien zu Recht nicht beanstandet worden.

Sie beantrage daher, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Drittleistungen — wie von ihr geltend gemacht - zu berechnen. Überdies beantrage sie gem. § 212a BAO die Einhebung des in Streit stehenden Beitrags bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zurückverweisung

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung u.a. ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 stellen Betriebsausgaben *Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind*, dar.

Die Abgabenbehörde I. Instanz bestreitet **die betriebliche Veranlassung** gegenständlicher Leistungsvereinbarung zwischen ihr und ihrem Vater bzw. ihrer studierenden Tochter **nicht**, kommt **aber hinsichtlich ihrer Höhe** im Ergebnis - **allerdings ohne selbst Ermittlungsschritte zu setzen** (Annahme der Fremdunüblichkeit- aus dem Vorbringen der Bwin. in der Berufung - „ bloßes Anerkennungsentgelt “- abgeleitet) zur Fremd**un**üblichkeit der Leistungsbeziehung.

Wenn allerdings die **betriebliche Motivation feststeht bzw. nicht bestritten** wird und für die Abgabenbehörde I. Instanz **Zweifel an der Höhe des Entgeltes** (wiederum aus dem Berufungsvorbringen abgeleitet – ohne selbst diesbezügliche Ermittlungsschritte zu setzen) bestehen, hätte sie beispielsweise eine „**Honorarvereinbarung**“ „**oder einen Kostenvoranschlag incl. Stundenausmaß**“ **oder andere geeignete schuldrechtliche Nachweise von Leistungsvereinbarungen** von der Bwin. verlangen müssen, um zum Ergebnis „Fremd**un**üblichkeit“ zu gelangen. Eine diesbezügliche Prüfung war aber nicht aktenkundig.

Weiters hätte von der Abgabenbehörde I. Instanz erhoben werden müssen:

- Form der Abwicklung der Zahlungsmodalitäten (Überweisungen oder Barzahlungen in pauschaler Form)
- Zugrunde liegende schriftliche Vereinbarungen (Werkvertrag, etc.) – Prüfung dahingehend, ob diesen schuldrechtlichen Vereinbarungen eine familienhafte Veranlassung zugrunde lag

und somit die Leistungsbeziehung bloß nach außen vorgegeben wurde (VwGH v. 04.06.2003, 2001/13/0300 bzw. zuletzt VwGH v. 11.11.2008, 2006/13/0046);

-Stundenaufzeichnungen

- Überprüfung der Höhe der Entlohnung (z.B. „bloße Taschengeldfunktion“ im Hinblick auf die Tochter)

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass niedrige Entgeltszahlungen, die über einem bloßen „Taschengeld“ liegen, bei Feststehung einer Leistungserbringung in der Rechtsprechung des UFS anerkannt wurden (UFSL v. 25.07.2005, RV/0134-L/03).

Bei Durchführung der angeführten Ermittlungen hätte ein anders lautender Bescheid erlassen werden können.

Für die Rechtmäßigkeit einer Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO ist entscheidend, ob in objektiver Sicht die Unterlassung von Ermittlungen „wesentlich“ ist, wobei ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde I. Instanz für die Anwendbarkeit des § 289 Abs. 1 BAO nicht erforderlich ist (Niedermaier in „Der Unabhängige Finanzsenat als zweitinstanzliche Rechtsmittelbehörde in Abgabensachen“, Schriftenreihe der Johannes-Kepler-Universität Linz, Reihe A, Rechtswissenschaften, S 240, Trauner Verlag, mit Verweis auf Ritz BAO-Handbuch, 228).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nicht nach den Umständen zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Die Erledigung einer Berufung durch Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz, "Berufungserledigungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz", RdW 9/2002, 565).

Auch wenn der Abgabenbehörde II. Instanz im Berufungsverfahren die Befugnisse und die Obliegenheiten zukommen, die der Abgabenbehörde erster Instanz eingeräumt und auferlegt sind, ist dennoch Folgendes zu beachten:

„Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die

Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561). Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtsweigigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktatorischen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabenanspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen. Der Mitwirkungspflicht des Bw. kommt daher im kontradiktatorischen Zwei-Parteien-Verfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktatorischen Rechtsmittelverfahren die amtsweigige Ermittlungspflicht des UFS im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz zurück (UFSW v. 24.07.2008, RV/2087-W/04).

Ermessensentscheidungen sind gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht auch, dass aus § 276 BAO (Abs. 3 alter Fassung bzw. Abs. 6 neuer Fassung) zu schließen ist, dass die Ermittlung des Sachverhaltes vorrangig der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt (Ritz in RdW 9/2002, 565 ff).

Nach der derzeitigen Aktenlage ist es nicht möglich, eine Entscheidung über die gegenständliche Berufung zu treffen. In Anbetracht dieses Umstandes wird es daher für zulässig erachtet, den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Für die Zurückverweisung spricht zunächst, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung bzw. -feststellung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da schon § 276 Abs. 3 BAO "alt" ausdrücklich die Berufungsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Es ist nämlich nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassenden Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene

Behörde ist, die erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Die fehlenden Ermittlungen sind von *solcher Relevanz*, dass sie einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen können (vgl. auch *Erkenntnis des VwGH 16.05.2002, 98/13/0105*: „*keine Verletzung der Ermittlungspflicht, wenn ... für die berechtigte Annahme sprechen, die Behörde verfüge über alle entscheidungserheblichen Informationen, weshalb weitere Ermittlungen unterbleiben können*“ - mit Hinweis auf *Erkenntnis des VwGH 17.3.1994, 91/14/0001*). Eine endgültige Beurteilung kann aber erst nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen (vgl. oben) erfolgen.

Doch auch Billigkeitsüberlegungen sprechen für die Durchführung dieses Verfahrens durch das Finanzamt, da nach § 115 Abs. 2 BAO den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Dem ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung in erster Instanz zu entsprechen. Es liegt daher auch im Interesse des Bws., wenn eine Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des Berufungsverfahren erfolgt (ähnlich UFS v. 4.02.2008, RV/1477-W/05).

Linz, am 7. Juli 2009