

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\*, vertreten durch Dr. Elisabeth Freisinger, Templstraße 32, 6010 A\*\*\*\*\*, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Feber 2013 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für das Jahr 2009 beschlossen:

### I.

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdeentscheidung werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs 1 BAO).

### II.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1) Verfahrensgang:

Auf Grund einer die Jahre 2008 bis 2011 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben erließ das Finanzamt einen Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2009. Zur Begründung wurde auf den Bezug habenden Bericht über die Außenprüfung verwiesen. In diesem wurde ausgeführt:

#### " Sachverhaltsdarstellung:

*Schmutzzulage laut Kollektivvertrag - laut Erlass BMF GZ BMF -010222/0248-VI/72008 [Anm: richtig wäre BMF-010222/0248-VI/7/2008] vom 10.12.08 ist der 8% übersteigende Teil der Schmutzzulage in die Bemessung für Lohnsteuer und Sozialversicherungsabgaben einzubeziehen."*

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. In der Begründung der Berufung bezog sich die steuerliche Vertreterin lediglich darauf, dass die Innung der Rauchfangkehrer "die Entscheidung" angefochten habe und die Verfahren noch offen seien.

Das Finanzamt forderte die Berufungswerberin auf, *"Aufzeichnungen für überwiegend verschmutzende Tätigkeiten für die betreffenden Dienstnehmer und das Jahr 2009 vorzulegen (welche Tätigkeit, wann, welcher Zeitraum/Stunden pro Tag, Art der Verschmutzung)"* vorzulegen. Dies unter Hinweis auf die Bestimmung des § 68 Abs 1 EStG 1988 und die dazu vorliegenden Judikatur und Literatur.

In der Folge fanden Telefonate und ein E-Mail-Verkehr zwischen der steuerlichen Vertreterin und dem Finanzamt statt.

Mit Eingabe vom 23. April 2013 wurden "Arbeitszettel" von den betroffenen Arbeitnehmern übermittelt, aus welchen ersichtlich sei, ob Heizungen gereinigt bzw Messungen gemacht worden seien. Festgehalten wurde, dass die Rauchfangkehrer "jedenfalls im Monat überwiegend mit Kehrtätigkeiten beschäftigt" wären und es keine längeren Anfahrtszeiten gäbe.

Das Finanzamt hielt mit E-Mail vom 6. Mai 2013 fest, dass es *"mit den übermittelten Unterlagen nicht wirklich etwas anfangen"* könne. Es seien *"weder Zeit, noch Verschmutzungsgrad der Arbeiten noch um welche Arbeiten es sich konkret im Einzelnen gehandelt"* habe erkennbar. Ein zeitliches Überwiegen wäre *"erst recht nicht feststellbar"*. *"Kein Dritter"* könne *"auf Grund dieser Aufzeichnungen irgendwelche Schlüsse ziehen"*. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre es naheliegend, dass auf Grund der angebotenen unterschiedlichen Arbeiten auch unterschiedliche Verschmutzungsgrade gegeben wären bzw diese Arbeiten zu *"gar keiner Verschmutzung"* führen würden. Abschließend wurden sodann *"nachvollziehbare Nachweise"* angefordert.

Einem Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass die steuerliche Vertretung anlässlich eines Telefonates am 28. Mai 2013 die Auffassung vertreten habe, dass (weitere) Aufzeichnungen nicht erforderlich wären, da die Kehrtage eindeutig ersichtlich seien.

Das Finanzamt erließ am gleichen Tag eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Die Begründung lautete:

*"Im Zuge einer GPLA-Prüfung wurde die steuerfrei behandelte Schmutzzulage über 8 % hinaus nachversteuert. Dies sieht der Erlass BMF GZ BMF-0010222/0248-VI/72008 vor. Die Lohnverrechnung wurde mit 2010 auf 8 % steuerfrei umgestellt, wodurch es in diesem Jahr zu keiner Nachforderung kam. Daß eine Überprüfung der Aufzeichnungen über überwiegend verschmutzende Tätigkeiten im Zuge der Prüfung erfolgte, geht nicht aus dem Akt hervor. Die Prüfung erfolgte auf Grundlage des oben genannten Erlasses. Im Berufungsverfahren wurden daher Aufzeichnungen über die verschmutzenden Tätigkeiten sowie deren zeitliches Ausmaß angefordert. Es wurden auch Unterlagen, nämlich Arbeitszettel, übermittelt. Aus denen sollen die verschmutzende Tätigkeiten sowie das zeitliche Überwiegen der verschmutzenden Tätigkeiten hervorgehen. Abgesehen von einer teilweise schweren Lesbarkeit, konnten die geforderten Inhalte nicht erkannt werden. Nachvollziehbare Unterlagen konnten bis zum heutigen Tag nicht vorgelegt werden. Die Berufung war daher abzuweisen."*

In einem E-Mail vom späten Nachmittag des gleichen Tages wurden weitere Erläuterungen zum Inhalt der "Arbeitszettel" gegeben und angekündigt, weitere Informationen zur Anzahl der Gasheizungen nachzureichen.

Am 28. Juni 2013 wurde ein Antrag auf Verlängerung der Frist für die Einbringung eines Vorlageantrages gestellt. Mit Bescheid vom 27. August 2013, zugestellt am 30. August 2013, wurde dieser Antrag abgewiesen. Mit Fax vom 30. August 2013 wurde sodann ein Vorlageantrag gestellt. Nach Wiederholung der Berufungsbegründung wurde darauf hingewiesen, dass sich der Sitz des Unternehmens im Zentrum von A\*\*\*\*\* befinde und sich daraus eine überwiegende Anzahl der *"sogenannten Kehrtage"* im Kalendermonat ergebe. Dieser Umstand entspreche dem *"klassischen Berufsbild des Rauchfangkehrers"*, weshalb eine überwiegende Verschmutzung gegeben sei; dies gehe auch aus den übermittelten Unterlagen hervor und seien daraus die Art der ausgeführten Tätigkeit und damit auch der Verschmutzungsgrad ersichtlich.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne weitere Ausführungen im September 2013 zur Entscheidung vor. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

## **2) Sachverhalt:**

An Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt lediglich, dass die Beschwerdeführerin an die in ihrem Unternehmen tätigen Rauchfangkehrer zusätzlich zum "Grundlohn" eine als Schmutzzulage bezeichnete zusätzliche Zahlung im Ausmaß von pauschal 18% vom kollektivvertraglichen Bruttolohn leistete und diese steuerfrei behandelte.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist (unter Heranziehung der Informationen im E-Mail vom 28. Mai 2013) abzuleiten, dass die Rauchfangkehrer an unterschiedlich vielen Tagen unterschiedlich viele Rauchfänge, Herde, Öfen oder Heizungsanlagen (teilweise Gasheizungen, teilweise Heizungen mit anderen Brennstoffen) zu reinigen und Messungen durchzuführen hatten. Auch wurden Heizungen gefüllt, Filter getauscht, Befunde erstellt, Öfen angeschlossen und in Betrieb genommen und andere zusätzliche Tätigkeiten ausgeführt.

## **3) Rechtslage:**

Gemäß § 68 Abs 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei.

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind nach Abs 5 der genannten Bestimmung jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,

- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl Nr 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

#### **4) Erwägungen:**

Aus dem Gesetzestext ergeben sich im Wesentlichen drei Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der genannten Zulagen.

Erstens muss es sich um eine "Zulage", somit um Zahlungen zusätzlich zum "Grundlohn" handeln.

Dass das Finanzamt der Ansicht wäre, dass diese Voraussetzung im vorliegenden Fall nicht erfüllt sei, ergibt sich aus dem Verwaltungsakt nicht. In der Begründung des bekämpften Bescheides wird zudem ausdrücklich von der Kürzung einer "Zulage" gesprochen.

Zweitens muss die Zulage auf Grund einer in § 68 Abs 5 EStG 1988 angeführten lohngestaltenden Vorschrift bezahlt werden.

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall ebenfalls unstrittig erfüllt. In der Begründung des bekämpften Bescheides wird ausdrücklich von einer "Schmutzzulage laut Kollektivvertrag" gesprochen.

Drittens haben die von der Arbeitnehmerin bzw vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen zu erfolgen, die in einem erheblichen Maß zwangsläufig

eine Verschmutzung der Arbeitnehmerin bzw des Arbeitnehmers und ihrer bzw seiner Kleidung bewirken.

Das Finanzamt hat das Vorliegen der materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Zulage dem Grunde nach offenbar anerkannt. Nur so ist erklärbar, dass die ausbezahlten Beträge im Ausmaß von 8% vom kollektivvertraglichen Bruttolohn steuerfrei belassen wurden (und nur die Differenz zu der kollektivvertraglich festgelegten Zulagenhöhe von 18% des Bruttolohnes einer Nachversteuerung unterzogen wurde). Dass in der Begründung der (damals) Berufungsvorentscheidung ausgeführt wurde, dass aus den übermittelten Unterlagen "*die geforderten Inhalte nicht erkannt*" werden hätten können, erscheint auf den ersten Blick widersprüchlich. Legt man dieser behördlichen Entscheidung jedoch die Ausführungen des VwGH (zum Sozialversicherungsrecht, jedoch unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 68 Abs 5 EStG 1988) zu Grunde, dass nämlich in jenen Fällen, in welchen die Kollektivvertragspartner die Gewährung einer Schmutzzulage davon abhängig gemacht haben, dass Arbeiten geleistet werden, die ihrer Auffassung nach üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, es zunächst darauf ankommt, ob diese Einschätzung richtig ist, das heißt, ob Arbeiten wirklich üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Ist dies der Fall, so der Gerichtshof weiter, ist es unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall Arbeiten eine solche Verschmutzung bewirkt haben (vgl VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225, unter Bezugnahme auf VwGH 14.9.2005, 2003/08/0266).

Dieser Rechtsansicht folgend wird in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 unter Rz 11143 seitens des Bundesministeriums für Finanzen auch ausgeführt, dass in den Fällen, in welchen die sogenannten "Kehrtage" im Kalendermonat überwiegen, von einer überwiegenden Verschmutzung im Kalendermonat ausgegangen werden kann.

Auf Grund dieser ausdrücklichen Festlegung des Bundesministeriums für Finanzen erscheint es im vorliegenden Fall unter Ermessensgesichtspunkten (Billigkeit) durchaus begründungsbedürftig, eine auf fehlenden weitergehenden Aufzeichnungen beruhende Nachversteuerung vorzunehmen.

Dass im vorliegenden Fall die Anzahl der "Kehrtage" pro Kalendermonat überwiegen, wurde von der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag ausdrücklich (und seitens des Finanzamtes unbestritten) behauptet und ergibt sich diese Tatsache für einzelne Monate auch aus den über Anforderung des Finanzamtes für diese Monate vorgelegten Aufzeichnungen. Das Finanzamt hätte sich jedoch nicht damit zufrieden geben dürfen, einen Nachweis nur für einzelne Monate anzufordern. Vielmehr hätte es für alle betroffenen Arbeitnehmer prüfen müssen, ob die genannten Voraussetzungen in allen Kalendermonaten und für alle Arbeitnehmer vorgelegen sind, wobei gegebenenfalls auch noch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225, zu berücksichtigen gewesen wären.

Anzumerken ist in diesen Zusammenhang auch, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend, nicht etwa nur gelegentlich, mit Arbeiten betraut sein muss, die die

erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Eine zwangsläufige, massive und während der überwiegenden Arbeitszeit auftretende Verunreinigung, die auch durch den Umstand, dass es sich zumindest teilweise um leicht entfernbar Substanzen handelt, den Charakter einer erheblichen Verschmutzung nicht verliere, läge somit auch vor, wenn während des Arbeitstages infolge ständiger Staub- bzw. Schmutzbelastung eine Reinigung nicht möglich gewesen wäre. Der Rechtsansicht, eine Verunreinigung erfülle schon dann den Tatbestand einer Verschmutzung in erheblichem Maße, wenn sie sich erst nach Arbeitsende entfernen lasse, ist aber nicht zu folgen. Maßgeblich ist vielmehr, ob die zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgten, welche die als erheblich erkannte Verschmutzung der Arbeitnehmer und ihrer Kleidung bewirkten (vgl. VwGH 26.5.2014, 2013/08/0166, VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241, und nochmals VwGH 30.6.2009, 2008/08/0068, mwN). Dass die Arbeitnehmer infolge fehlender Waschmöglichkeit während der Arbeitszeit überwiegend erheblich am Körper und der Kleidung verschmutzt sind und sich erst nach Arbeitsende reinigen können, reicht somit nicht aus (vgl. nochmals VwGH 25.11.2009, 2007/15/0241).

Nach diesen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes wären für die Entscheidung des vorliegenden Falles Feststellungen über die konkreten Arbeitsabläufe und die dabei zwangsläufig auftretende Verschmutzung während der gesamten Lohnzahlungszeiträume unerlässlich. Würden daher zB die Arbeiten an einer Gasheizung keine erhebliche Verschmutzung bewirken, könnten Lohnzahlungszeiträume, in welchen (zeitlich) überwiegend Gasheizungen betreut oder andere nicht verschmutzende Tätigkeiten ausgeführt worden sind, einer Begünstigung nach § 68 Abs 1 EStG 1988 nicht teilhaftig werden.

Würde auf Grund der Sachverhaltserhebungen und Unterlagen auswertungen feststehen, dass die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin oder deren Kleidung überwiegend während der Arbeitszeit zwangsläufig erheblich verschmutzt werden, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiters, dass der Gerichtshof der Abgabenbehörde das Recht zubilligt, die Angemessenheit einer (Schmutz-)Zulage zu prüfen. Ausgangsbasis dieser Rechtsprechung war ein Fall, in dem seitens eines Arbeitgebers **ohne Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift** "lediglich" auf Grund einer innerbetrieblichen Vereinbarung pro Arbeitsstunde eine "Zulage" steuerfrei ausbezahlt wurde, die den Grundlohn für die Arbeitsstunde (weit) überstiegen hat (VwGH 17.1.1984, 83/14/0189). Im Erkenntnis VwGH 17.2.1988, 85/13/0177, hatte der Gerichtshof die Frage zu beantworten, ob bei Bestehen einer kollektivvertraglich geregelten Zulagenhöhe auf Grund innerbetrieblicher Vereinbarung Zulagen, **die über das kollektivvertraglich vorgesehene Ausmaß hinausgehen**, steuerfrei bleiben können, sohin auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden dürfen. Unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen führte der Gerichtshof dazu aus, dass die Abgabenbehörde auf Basis dieser Bestimmungen zu prüfen habe, ob die Zulage überhaupt eine gesetzlich begünstigte Zulage darstellt. Diese Prüfung umfasst - so der Gerichtshof - auch die Angemessenheit des Ausmaßes. Es bestehe nämlich ein Zusammenhang zwischen (der damals gegenständlichen) Gefährdung des Arbeitnehmers und der Bezahlung

einer Gefahrenzulage. Dieser Zusammenhang könne nur bejaht werden, wenn auch das Ausmaß der Gefährdung in einem sachlich vertretbaren Verhältnis zum Ausmaß der gewährten Zulage stehe.

Im nunmehr zu beurteilenden Fall liegt eine Schmutzzulage in kollektivvertraglich geregelter Höhe vor und erfolgte keine Überzahlung.

Auch wenn in den beiden angeführten Entscheidungen, einerseits mangels Vorliegens eines Kollektivvertrages, andererseits weil lediglich ein Teil der Überzahlung über den kollektivvertraglichen Ansatz strittig war, keine ausdrücklichen Aussagen zu kollektivvertraglich geregelten Zulagen getroffen wurden, kann insbesondere dem zweitgenannten Erkenntnis klar entnommen werden, dass die Abgabenbehörden berechtigt und verpflichtet sind, das Zulagenausmaß im Verhältnis zur (gegenständlich) Verschmutzung zu prüfen.

Dazu bedarf es hinsichtlich jedes betroffenen Arbeitnehmers klarer und nachvollziehbarer Feststellungen über das tatsächliche Ausmaß der Verschmutzung und eine allfällige Änderung in den Arbeitsbedingungen (durch die vermehrte Umstellung auf Gasheizungen bzw Fernwärme, auf welche kollektivvertraglich hinsichtlich der Zulagenhöhe nicht reagiert wurde). Würde sachverhaltsmäßig davon ausgegangen werden können, dass sich im Laufe der Zeit das Ausmaß der Verschmutzung durch Heizungsumstellungen bzw Übernahme zusätzlicher (nicht verschmutzender) Tätigkeiten tatsächlich verändert hat, die Zulagenhöhe aber dennoch immer gleich geblieben ist, könnte dies Zweifel an der Angemessenheit auch einer kollektivvertraglich geregelten Zulage hervorrufen. Dazu sind Sachverhaltsfeststellungen auch vor Ort (in Form eines Lokalaugenscheines), Befragungen der betroffenen Arbeitnehmer und die Anforderung und Auswertung sämtlicher Arbeitsaufzeichnungen unerlässlich. Die Abgabenbehörde hätte sich auch nicht darauf zurückziehen dürfen, die Lesbarkeit bzw Aussagekraft der vorgelegten Unterlagen einfach nur in Frage zu stellen, sondern hätte die Beschwerdeführerin zur Mitarbeit und Aufklärung auffordern müssen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Jahre 1988 festgestellt hat, kommen als Kriterien für die Angemessenheitsprüfung das durchschnittlich übliche Verhältnis Grundlohn - Zulage und das absolute Ausmaß der Zulage bei vergleichbaren Tätigkeiten in Betracht (vgl nochmals VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Derartige Feststellungen und Ermittlungen sind weder dem in Beschwerde gezogenen Bescheid, der im Übrigen keinerlei Sachverhaltsfeststellungen enthält und sich ausschließlich auf den Verweis auf eine Erlassmeinung (Lohnsteuerrichtlinien 2002) beschränkt, noch der Berufungsvorentscheidung oder dem Verwaltungsakt zu entnehmen. Demzufolge bleibt die Abgabenbehörde auch jede Auskunft darüber schuldig, wieso sie von einer Angemessenheit (lediglich) in Höhe von 8% vom kollektivvertraglichen Bruttolohn ausgeht, was ebenfalls einen Ermittlungsmangel darstellt (vgl VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch  
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 261) zu erklären ist,

das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt im Zuge der Erlassung des Erstbescheides offenbar überhaupt keine Ermittlungen angestellt, die Aufklärung über den entscheidungsrelevanten Sachverhalt geben, sondern sich, wie der Prüfer, ausschließlich auf eine Erlass- bzw Richtlinienaussage bezogen. Mit einer derartiger Vorgangsweise wurde den gesetzlichen Bestimmungen nicht nur zur Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde, sondern auch zur Bescheidgestaltung klar widersprochen.

In der Folge erfolgte sodann im Zuge der Erstellung der Berufungsvorentscheidung zwar die Anforderung von Unterlagen, eine ernsthafte Auswertung dieser Unterlagen unterblieb jedoch. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung enthält im Wesentlichen wiederum keinerlei Aussage darüber, welchen Sachverhalt die Abgabenbehörde ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt hat, sondern im Wesentlichen neuerlich den bloßen Hinweis auf die Richtlinienaussage.

Da somit Ermittlungen zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt völlig fehlen, ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, den bekämpften Bescheid (und die Berufungsvorentscheidung) aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Im weiterführenden Verfahren hat das Finanzamt nunmehr die Möglichkeit, (erstmals) konkrete Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen würde, wenn es wegen des (völligen oder in entscheidungswesentlichen Punkten) Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens bei der Abgabenbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Bundesfinanzgericht käme und die Einrichtung eines Instanzenzuges damit zur bloßen Formsache würde. Dies auch in Anbetracht der Bestimmung des § 269 Abs 1 BAO. Dieser Bestimmung kann nicht der Sinn beigemessen werden, dass das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Stelle ist, die die Verpflichtung trifft, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278 Rz 5). Wie dargestellt, ist der Sachverhalt durch die Abgabenbehörde weder (aktenkundig) ermittelt noch dargestellt worden und es bleibt völlig im Dunkeln, auf welcher (tragfähigen) Basis die



Abgabenbehörde ihre Entscheidung getroffen hat. Würde das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals selbst durchführen, käme es zu erheblichen Verfahrensverzögerungen, weil alle Ermittlungsergebnisse und Stellungnahmen wechselweise den Parteien des Verfahrens zwecks Wahrung des des Parteiengehörs zur Kenntnis zu bringen wären. Dies würde aber dem Zweck der Kassationsmöglichkeit, nämlich Entlastung des Bundesfinanzgerichtes und Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens zuwiderlaufen (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 289 Rz 5) und auch zusätzliche Kosten verursachen, indem neben den beiden Parteien zudem noch das Bundesfinanzgericht laufend tätig werden würde.

Gemäß § 274 Abs 3 Z 3 BAO konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

#### **5) Unzulässigkeit einer Revision:**

Die ordentliche Revision wird nicht zugelassen (Art 133 Abs 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Beschluss keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung ergibt sich aus dem Gesetz und stellt eine Ermessensentscheidung des Bundesfinanzgerichtes dar, von der aus den oben dargestellten Gründen Gebrauch zu machen war.

Innsbruck, am 16. Dezember 2014