



GZ. RV/0912-L/11, RV/0913-L/11,
RV/0914-L/11, RV/0941-L/11,
RV/0942-L/11, RV/0943-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 10. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 29. Oktober 2010 betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 und Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 sowie Verspätungszuschlagsbescheid 2008 (Einkommensteuer) im Beisein der Schriftführerin T nach der am 21. Februar 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Verspätungszuschlagsbescheid 2008 (Einkommensteuer) wird als unbegründet abgewiesen.

Der betreffende Bescheid bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuer	2006	2007	2008
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.115,82	36.094,88	16.891,39
Einkommen	27.739,86	46.976,95	28.335,86
Einkommensteuer	6.619,20	15.018,93	6.912,24

Anrechenbare Lohnsteuer	- 65,42	- 67,60	- 281,60
Umsatzsteuer	2006	2007	2008
Entgelte		47.758,88	45.131,02
Umsatzsteuer		9.551,78	9.026,20
Vorsteuer		- 859,66	- 812,35

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Aufgrund von Kontrollmitteilungen (Einnahmen von der Fa. OÖ M) ersuchte das zuständige Finanzamt den Berufungswerber mit **Vorhalt vom 1. Juni 2010** um Übermittlung vollständiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2009.

Einlangend mit **7. Juli 2010 wurde folgende Aufstellung** über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Prospekt- und Zeitungsverteilung) übermittelt.

Für 2009 wurde eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung abgegeben (keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

	2006	2007	2008
Erlöse	23.415,82	47.758,88	45.131,02
Fremdleistungen	- 15.880,00	- 30.325,00	- 28.250,00
Reisekosten	- 6.300,00	- 10.584,00	- 9.660,00
Verteilungshilfsmittel		- 1.080,00	- 1.080,00
Überschuss	1.235,82	5.769,88	6.141,02

In einem **Kurzbrief vom 5. Juli 2010** gab der nunmehr beauftragte Steuerberater an, dass aufgrund der Ende 2008 stattgefundenen Betriebsaufgabe und der zu erwartenden

Einkommensteuerbescheide auch noch mit einer Nachverrechnung an Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft zu rechnen sei.

Dafür wären als Übergangsverlust noch die zu schätzenden nachzuzahlenden Sozialversicherungsbeiträge für die Jahre 2007 und 2008 in Form einer Rückstellung anzusetzen. Es sei von 25% der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auszugehen. Das wären von 5.769,88 € plus 6.141,02 € daher 2.977,76 €. Weiters seien noch Kosten des Steuerberaters mit geschätzten 500,00 € anzusetzen.

Zur Überschussermittlung sei Folgendes anzumerken:

Die Fremdleistungen seien von verschiedenen Personen erbracht worden, für die keine Dokumente vorliegen würden. Auch die Auszahlungen seien nicht durch Belege dokumentiert. Es würden aber Berechnungen existieren, welche in Verbindung mit den Unterlagen der Me OÖ GmbH zeigen, dass für die Ausführung der Verteilungen aufgrund der hohen Anzahl an Prospekten in der kurzen Zeit eine größere Anzahl von Personen tätig gewesen sein hätte müssen. Weiters sei der Berufungswerber selbst in einem Vollzeitdienstverhältnis tätig gewesen, sodass er an vielen Tagen, an denen nachweislich verteilt worden sei, selbst nicht tätig sein hätte können.

Die nötige Anzahl an Personen multipliziert mit den Pauschalen (zwischen 40 und 50 Euro pro Person und Verteilung), welche den Personen bezahlt worden seien, würden die angesetzten Fremdleistungskosten ergeben.

Die angesetzten Kilometergelder seien mit lediglich 21 Eurocent pro Kilometer angesetzt worden. Die Kilometer würden sich aus der Distanz vom Ort ergeben, von welchem die Prospekte abgeholt worden seien, zu den dokumentierten Einsatzorten. Sonstige Fahrten seien nicht angesetzt worden.

Als sonstige Ausgaben seien "Verteilungshilfsmittel" angesetzt worden. Es würde sich hier ausschließlich um Beträge handeln, welche von der Me OÖ GmbH verrechnet worden seien. Für die Umsatzsteuern seien die Jahresbestätigungen der Me OÖ GmbH angesetzt worden. Die Umsatzsteuern seien jetzt im Jahr 2010 nachverrechnet worden und sollen direkt auf das Steuerkonto einbezahlt werden. Im Jahr 2010 sollten dann diese Einnahmen wiederum der Umsatzsteuer unterzogen werden, sodass im Endeffekt kein Schaden aus der Umsatzsteuer entstanden sei, da die Me OÖ GmbH zweifellos die verrechneten Beträge als Vorsteuer rückerstattet erhalten würde. Es würde lediglich das Vorsteuerpauschale verbleiben.

Es werde ersucht, die Einkünfte und die Umsatzsteuer aufgrund der vorgelegten Berechnungen festzusetzen.

Steuererklärungsformulare seien nicht erstellt worden, da die Grundlagen für die Besteuerung auf Teilschätzungen basieren würden und daher Steuererklärungsformulare nicht ordnungsgemäß ausgefüllt werden würden können.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich **Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007** wurde die Einkommensteuer betreffend diese Jahre neu festgesetzt (Einkommensteuerbescheide vom 29. Oktober 2010).

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 29. Oktober 2010 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 ebenfalls abweichend von den erklärten Daten festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Einkommensteuer 2006:

Einnahmen lt. Kontrollmitteilung: 23.415,82 €

Ausgaben geschätzt: - 4.000,00 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 19.415,82 €

Einkommensteuer 2007:

Einnahmen lt. Kontrollmitteilung: 47.758,88 €

Ausgaben geschätzt: - 7.000,00 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 40.758,88 €

Einkommensteuer 2008:

Einnahmen lt. Kontrollmitteilung: 45.131,02 €

Ausgaben geschätzt: - 7.000,00 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 38.131,02 €

Mit **Umsatzsteuerbescheiden 2007 und 2008** vom 29. Oktober 2010 wurden die Umsatzsteuern betreffend diese Jahre entsprechend den mitgeteilten Beträgen festgesetzt.

Mit **Verspätungszuschlagsbescheid 2008** vom 29. Oktober 2010 wurde der Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wegen Nichtabgabe der Steuerklärung mit 10% von 15.914,18 € mit einem Betrag von 1.591,41 € festgesetzt.

Mit Eingaben vom **10. November 2010 wurde Berufung gegen die Bescheide über Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008** vom 29. Oktober 2010 eingereicht.

Die Festsetzung der Einkünfte sei von den vorgelegten begründeten Berechnungen ohne nähere Begründung wesentlich abgewichen. Die Berechnung gemäß Berufung würde auf fundierten Unterlagen basieren.

Es werde hiermit auch gegen die Festsetzung der **Verspätungszuschläge** für 2008 vom 29. Oktober 2010 in Höhe von 1.591,41 € berufen. Der Betrag sei zu hoch, weil die Einkommensteuer tatsächlich wesentlich niedriger ausgefallen sei. Es werde daher beantragt, den Bescheid gänzlich aufzuheben.

Es werde gegen die Bescheide über **Umsatzsteuer 2007 und 2008** vom 29. Oktober 2010

Berufung eingebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen für eine Anwendung einer pauschalen Vorsteuer in Höhe von 1,8% vorliegen würden. Es werde hiermit erklärt, diese Pauschalierung in Anspruch zu nehmen.

Es werde beantragt, für die Berufungen gegen diese Bescheide eine mündliche Verhandlung beim UFS durchzuführen.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 11. November 2010** seitens des zuständigen Finanzamtes, wurde der Berufungswerber ersucht, weitere Angaben nachzureichen:

- 1.) Nachweis der Fremdleistungen
- 2.) Nachweis Reise- und Fahrtspesen (Fahrtenbuch, Kopie des Zulassungsscheines)
- 3.) Detaillierte Aufgliederung der "übrigen Betriebsausgaben"

Mit **E-Mail vom 2. Dezember 2010** übermittelte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers diesbezüglich Unterlagen, mit dem Ersuchen, diese erläutern zu dürfen.

Am **8. März 2011** wurde folgende **Niederschrift** anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Berufungswerbers verfasst:

„Punkt 1)

Nachweis Fremdleistungen:

Dazu werden Listen für die drei Jahre vorgelegt, aus denen Folgendes ersichtlich ist: wann wie viele Haushalte, wie viele Rayons, wie viele KM, wie viele weitere Verteilerpersonen, Auszahlungsbeträge und die Mengen an verteilten Prospekten.

Namen der Verteilungshelfer sind nicht genannt. Es sind keine Auszahlungsbelege vorhanden. Die Namen der Verteilungshelfer sind mir bekannt. Z.B. Hr. P, Hr. R, Hr. S, Hr. Pa, Hr. Po. Dabei handelt es sich meines Wissens um die Vornamen, die Nachnamen sind mir nicht bekannt.

Ich habe von der Me GmbH nachträglich die Abrechnungslisten für die Jahre 2006, 2007 und 2008 erhalten. Es sind drei große Ordner voll mit Abrechnungen. Aus diesen Unterlagen habe ich die oben genannten Listen erstellt.

Punkt 2)

Nachweis Reise- und Fahrtspesen (Fahrtenbuch, Kopie des Zulassungsscheines).

Es gibt kein Fahrtenbuch, die KM sind geschätzt.

Dazu werde ich für 2007 (repräsentativ für die drei Jahre) eine Aufstellung unter Angabe der Rayons und der zurückgelegten KM anfertigen und bis spätestens 22. März 2011 dem Finanzamt abgeben.

Punkt 3)

Detaillierte Aufgliederung der "übrigen Betriebsausgaben":

Bei den Verteilungshilfsmittel iHv 1.080,00 € jährlich 2007 + 2008 handelt es sich um Prospekt-Containermiete, die mir von der Me GmbH verrechnet wurde.

Frage:

Warum haben Sie für die Jahre 2006, 2007 und 2008 keine Meldungen an das Finanzamt gemacht bzw. keine Steuererklärungen abgegeben?

Antwort:

"Ich habe nicht gewusst, dass diese Arbeit steuerpflichtig zu bezahlen ist."

Frage:

Arbeitszeit bei der Nichtselbständigen Tätigkeit?

Antwort:

Ich arbeite seit ca. 11 Jahren im Großhandel. Beginne Mo - Fr um 07:45 Uhr und bin 35 Wochenstunden beschäftigt.

Frage:

Haben Sie für Ihre Verteilungshelfer Abrechnungen bzw. § 109a-Meldungen gemacht?

Antwort:

Nein. Ich habe nicht gewusst, dass man das machen muss.

Frage:

Nachweis Lebenshaltungskosten:

Antwort:

Wir haben von meinem Einkommen bei der Firma H und von den Einkünften aus Teilzeitbeschäftigungen bzw. vom Arbeitslosengeld meiner Frau gelebt. Die Miete war monatlich 530,00 €. Gas und Strom sind ca. 100,00 € monatlich.

Seit Mai 2010 bin ich im Schuldenregulierungsverfahren und zahle 14 x jährlich 50,00 €.

Frage:

Wann und warum haben Sie die Tätigkeit (für die Me GmbH) beendet?

Antwort:

Am 23. November 2008 habe ich die letzte Prospektverteilung durchgeführt. Ich habe die Tätigkeit eingestellt, weil mir monatlich nur ca. € 300,00 übriggeblieben sind.

Sonstiges:

Schulden in Österreich mit Ex-Frau, von 2000 bis 2010 habe ich nichts bezahlt.

Im Privatkonkurs Mai 2010. erledigt.

Ich bin verheiratet und habe zwei Kinder.

Ich hatte vorher keinen Steuerberater.

Ich war zum ersten Mal selbstständig tätig. Ohne meine Hauptbeschäftigung hätte ich nicht leben können."

Mit **Vorlagebericht vom 26. Juli 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 20. November 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber nochmals um genaue Darstellung des streitgegenständlichen Sachverhaltes und Übermittlung sachdienlicher Unterlagen ersucht:

„1.) Vorlage ihres Vertrages mit der Fa. Me OÖ GmbH.

2.) Haben sie ihren Auftraggeber darüber informiert bzw. informieren müssen, dass sie sich vertreten lassen; dass sie die Verteilung Großteils nicht selbst machen? Gibt es hierzu schriftliche Unterlagen. Wenn ja, ersuche ich um Vorlage dieser Unterlagen im Original.

3.) Wann, zeitlich gesehen, mussten die Zustelltätigkeiten vorgenommen werden? Hat es hierbei konkrete Zeitvorgaben gegeben?

4.) Wurden die Provisionen der Me OÖ GmbH an sie überwiesen (auf ihr Konto)?

Wenn ja, ersuche ich um Vorlage des/der entsprechenden Kontoauszüge.

Wenn nein, wie erfolgte die Auszahlung der Me OÖ GmbH? Auch hierzu wird um Vorlage entsprechender aussagekräftiger Unterlagen ersucht.

5.) Nennung der vollen Namen samt Adresse der Provisionsempfänger. Wie sind sie zu diesen Personen gekommen? Warum haben diese Personen nicht direkt für die Me OÖ GmbH gearbeitet?

6.) Wie erfolgte die behauptete Weitergabe der Provisionen an ihre Helfer?

Auch diesbezüglich wird um Vorlage entsprechender belegmäßiger Nachweise ersucht (Abhebung vom Konto, Überweisung, ...).

In welchen Zeitabständen wurden die Zahlungen vorgenommen (im Nachhinein, im Voraus, wöchentlich, monatlich, ...)?

Wie erfolgte die Berechnung der einzelnen Beträge? Wie wurden die einzelnen Beträge ermittelt? Wurden sie von ihnen ermittelt – anhand welcher Unterlagen und Aufzeichnungen?

Gab es hierzu seitens der Helfer Aufzeichnungen bzw. Abrechnungen? Wenn ja, ersuche ich um Vorlage dieser Aufzeichnungen bzw. Abrechnungen.

7.) Nachweise über die gefahrenen Kilometer:

< Mit welchem Fahrzeug wurden diese Fahrten getätigt. Es wird um Vorlage der entsprechenden Zulassungspapiere ersucht.

< Ersuche um Vorlage von Unterlagen, anhand derer die mit diesen Fahrzeugen zurückgelegten Kilometer überprüft werden können (Werkstatt Rechnungen, Überprüfungsbefunde, Kauf-Verkaufs-verträge, ...). Gibt es diesbezüglich unmittelbare

Aufzeichnungen (Fahrtenbuch)? Wenn ja, ersuche ich um Vorlage dieser Aufzeichnungen. Aufgrund der gefahrenen Kilometer müssten jedenfalls die tatsächlichen Kosten ermittelt werden und keine Abrechnung anhand des Kilometergeldes (überwiegende betriebliche Nutzung).

Die aufgelisteten Zahlen (30.000 km; 50,400 km; 46.000 km) lassen eher auf geschätzte Größen schließen.

< Wie erfolgte die Abrechnung der gefahrenen Kilometer mit ihren Helfern? Ersuche um Vorlage der entsprechenden Berechnungsgrundlagen.

8.) Ersuche um Vorlage der Abrechnungen hinsichtlich Hilfsmittel (Containermiete) mit ihrem Auftraggeber.

9.) Angaben zu ihrem Dienstverhältnis (HK):

< Mussten sie ihren Dienstgeber über ihre Nebentätigkeiten informieren?

Wenn ja, ersuche ich um Vorlage der entsprechenden Unterlagen.

< Hatten sie dort fix vorgegebene Dienstzeiten? Wenn ja, ersuche ich um genaue Angaben zu diesen Dienstzeiten; wenn nein, um Angabe der tatsächlichen Dienstzeiten.

Wo war ihr Arbeitsort, ihre Arbeitsorte?

10.) Welche Personen leben in ihrem Haushalt? Ersuche um Angabe der Namen, Alter sowie deren berufliche Tätigkeiten (Arbeitgeber, Schule, ...)."

In einem **Telefonat am 8. Jänner 2013** versuchte der Referent beim Steuerberater nachzufragen, ob das Schreiben vom 20. November 2012 beantwortet werde.

Nachdem der Steuerberater nicht erreichbar war, wurde um Rückruf ersucht.

Am **9. Jänner 2013** meldete sich der Steuerberater und gab bekannt, dass er die Fragen bereits mit dem Berufungswerber besprochen hätte, dieser hätte die Antworten übermitteln sollen. Er hätte die Daten noch abgespeichert und werde sie umgehend übermitteln.

Mit **Datum 9. Jänner 2013** wurden folgende Darstellungen sowie Unterlagen übermittelt:

zu Punkt 1) wird vorgelegt

zu Punkt 2) Der Vertrag mit der Me OÖ sei ein Vertrag über eine selbständige Tätigkeit. Der Berufungswerber hätte vertraglich jegliche Vertretungsmöglichkeit und Möglichkeit sich Helfern zu bedienen. Die Me OÖ könne das auch bestätigen, dass die übernommenen Aufträge unmöglich von einer Person alleine erledigt werden hätten können.

zu Punkt 3) Die Zustelltätigkeiten hätten in einem zeitlich sehr kurzen Zeitraum durchgeführt werden müssen. In der Regel ein Zeitraum von zwei bis drei Tagen.

zu Punkt 4) Die Leistungsentgelte (nicht Provisionen) seien auf ein Bankkonto überwiesen worden. Von der Bank würden die Kontoauszüge angefordert werden.

zu Punkt 5) Es würde sich bei den Fremdleistungen nicht um „Provisionsempfänger“ sondern um Dienstleister handeln, welche die Verteilungen in bestimmten Gebieten durchgeführt hätten.

Diese Personen hätten aus mehreren Gründen nicht direkt für die Me OÖ GmbH gearbeitet. Im Wesentlichen aber aus zwei Gründen:

Ein Grund liege auf Seiten der Me OÖ GmbH, nämlich, dass die Me OÖ GmbH nicht viele kleine Dienstleister haben und vor allem auch Dienstleister haben wolle, denen sie vertraue, d.h. Personen, welche möglichst gut Deutsch können, einen sicheren Aufenthalt hätten. Die Personen, welche für den Berufungswerber geleistet hätten, seien nahezu ausschließlich Asylwerber gewesen, welche von der Me OÖ GmbH keinesfalls beauftragt werden würden.

Der zweite Grund liege auf Seiten der Dienstleister: Diese Asylwerber hätten nicht ausreichende Kenntnisse der Sprache und der Umgebung, d.h. sie würden eine Verteilerliste die Straßenschilder etc. nicht verlässlich lesen können, und sie hätten kein Fahrzeug und auch keinen Führerschein um die ländlichen Verteilungsgebiete zu bereisen.

Zu Punkt 6) Die Weitergabe der Honorare (nicht Provisionen!) würde ausschließlich bar erfolgen und zwar immer unmittelbar nach Durchführung der Verteilungen.

Der Berufungswerber hätte das im Verfahren immer wieder mündlich und auch schriftlich klargestellt und würde das hiermit auch tun: Er hätte die Beträge im Nachhinein nach bestem Wissen und Gewissen schätzungsweise rechnerisch ermittelt. Für die Berechnung hätte er für ein Kalenderjahr, nämlich das Jahr 2007, einen vollständigen Aktenordner angelegt, in dem er die Berechnungsgrundlagen auf Basis der Verteilerlisten nachvollzogen habe.

Für die übrigen Jahre hätte er auch Unterlagen, die allerdings nicht so detailliert berechnet seien.

Die Helfer seien vom Berufungswerber nicht identifiziert worden. Die Wohnadressen der Helfer seien ihm auch nicht bekannt gewesen. Er nehme an, dass die meisten von Ihnen in Asylunterkünften gewohnt hätten. Er hätte die ersten Leute im Verein kennengelernt. In der Folge hätte er jeweils die Leute von der Bushaltestelle in der Straße abgeholt, oder sie seien direkt zur Me OÖ GmbH gekommen. Die Asylwerber hätten dann immer selber neue Leute mitgebracht.

Dem Berufungswerber sei es auch nicht wichtig gewesen, die Leute genau zu kennen. Viele Leute seien auch nur ein einziges Mal gekommen. Es seien Angehörige verschiedener Nationalitäten gewesen. Mit manchen Leuten hätte er selbst mit „Händen und Füßen“ kommunizieren müssen.

Der Berufungswerber würde zu diesen Fragen noch einmal ganz ausdrücklich betonen: Es wäre absolut unmöglich gewesen, die abgerechneten Verteilungen in den ländlichen Gebieten ohne eine größere Anzahl von Helfern durchzuführen!

Er hätte sich bei seinen Berechnungen sehr genau an der Realität orientiert. Die dabei angesetzten ausgezahlten Entgelte an die Helfer mit 40 bis 50 Euro pro Tag und Person für etwa 13 bis 14 Stunden Arbeit pro Tag seien absolut richtig und kein einziger Euro überhöht.

An irgendwelche schriftliche Abrechnungen mit den Personen hätte niemand der Beteiligten gedacht oder geglaubt, dass er sie brauchen würde. An das Finanzamt hätte er damals leider nicht gedacht.

Aber auch heute rückwirkend betrachtet, wäre es sehr schwierig gewesen, Belege in der Art zu erstellen, wie das vom Finanzamt gefordert werde. Wenn er sich vorstelle, von den Asylwerbern auf der Bushaltestelle oder am Parkplatz der Me OÖ Ausweise und Meldezettel zu kopieren, Vertragsurkunden zu erstellen, diese dann in Fremdsprachen zu dolmetschen etc., müsse er auch heute noch feststellen, dass es kaum gelungen wäre. Nicht nur die fehlenden Büroausstattungen wären das Problem gewesen, sondern auch die Tatsache, dass viele der Leute die Urkunden nicht mitgehabt hätten, geschweige denn davon, dass die Asylwerber Angst gehabt hätten, viele Dokument vorlegen zu müssen und Unterschriften leisten zu sollen.

Tatsächlich hätte er mit den Verteilungen über all die Jahre ja auch kaum etwas verdient. Deshalb hätte er die Tätigkeit auch beendet und wolle künftig nur mehr in einem fixen Dienstverhältnis arbeiten. Die Prospektverteilungstätigkeit - besonders in den Außengebieten – sei für die Verteiler nicht lohnend.

Der Berufungswerber wisse in der Zwischenzeit natürlich, dass eine Belegsammlung für das Finanzamt trotzdem nötig gewesen wäre. Er hätte in der Zwischenzeit ein Vielfaches an Arbeitszeit für die Berechnungen und Besprechungen für das Finanzamt gebraucht.

Er würde aber die Ausgaben mit der Begründung geltend machen, dass sie glaubhaft und logischerweise erfolgen haben müssen. Und er hätte auch seine genauen Berechnungen vorliegen (Ordnerweise) und könne diese auch zur mündlichen Verhandlung mitnehmen und erläutern. Er hätte dies übrigens auch schon beim Finanzamt Linz getan.

Zu Punkt 7) Die gefahrenen Kilometer seien genauso wie die Fremdleistungen nachträglich berechnet worden. Es seien die angesetzten „Kilometergelder“ mit lediglich 21 Eurocent pro Kilometer angesetzt worden. Die Kilometer würden sich aus der Distanz vom Ort, von welchem die Prospekte abgeholt wurden, zu den dokumentierten Einsatzorten ergeben. Sonstige Fahrten seien nicht angesetzt worden.

Ohne Fahrzeug wären die Distanzen nicht zurücklegbar gewesen und auch die Prospekte nicht transportierbar gewesen.

Mit den Helfern seien keine Kilometergelder abgerechnet worden. Die Helfer seien mit seinem Auto mitgefahren.

Von einigen Autos, die er in der damaligen Zeit gehabt hätte, hätte er noch Dokumente. Diese werde er zur Verhandlung mitnehmen.

zu Punkt 8) Die Containermietenabrechnungen würden vorgelegt.

zu Punkt 9) Zum Dienstverhältnis bei HK:

Der Berufungswerber hätte beim Dienstgeber damals über die Nebentätigkeiten seinen direkten Vorgesetzten mündlich informiert.

Er hätte dort vorgegebene Dienstzeiten gehabt. Er hätte als Lagerarbeiter von 7:45 Uhr bis 14:30 Uhr arbeiten müssen. Sein Arbeitsort sei gewesen: 4020

zu Punkt 10) In seinem Haushalt leben:

Ehefrau: A, 32 Jahre, Arbeiterin

Kind: B, 9 Jahre, Schüler

Kind: C, 12 Jahre, Schülerin

Antrag: Es werde der Antrag gestellt, für den Fall, dass nicht geglaubt werde, dass Angaben zu den Punkten 1) 2) 3) 4) 5) 6) 7) für Arbeiten, welche die Me OÖ ihm übertragen hätte, die von ihm angeführten Anzahl von Helfern, vorgegebenen Erledigungstermine, notwendige Zeiten für die Verteilung, Entfernungen an Kilometern der Verteilungsgebiete benötigen, einen von der Me OÖ namhaft zu machenden sachkundigen Vertreter der Me OÖ GmbH als Zeugen zur Verhandlung vorzuladen.

Beilagen:

3 Überschussrechnungen mit

USt-Berechnungen für 2007 und 2008

Mit **Schreiben vom 15. Jänner 2013** seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber folgendes Schreiben nachweislich übermittelt:

„Ich beziehe mich hier nochmals auf mein Schreiben vom 20. November 2012 (!). Letzte Woche habe ich ihren Steuerberater angerufen und dieser hat mir dann ein Antwortschreiben vom 30. November 2012 übermittelt. Darin ist auch angeführt, dass entsprechende Belege und Unterlagen noch übermittelt werden.

Wenn das Schreiben bereits am 30. November 2012 verfasst wurde, müssten diese Belege nunmehr jedenfalls bereits übermittelt werden können.

Ich ersuche sie nunmehr diese Unterlagen umgehend vorzulegen.

Zu den Empfängern ihrer Zahlungen (ob diese nun Provisionen oder Honorare genannt werden, ist für die rechtliche Beurteilung irrelevant) möchte ich noch Folgendes anführen: Ihr Steuerberater ist der Ansicht, dass es sich hierbei um eine Schätzung der Ausgaben handelt.

Meines Erachtens ist aber hier doch jedenfalls auch § 162 BAO zu beachten.

Ich weise hier nochmals auf diese Bestimmung hin und fordere sie hiermit nochmals gemäß dieser gesetzlichen Bestimmung (§ 162 Abs. 2 BAO) auf, die Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen.

Gemäß Absatz 2 dieser Bestimmung ist die Nennung Grundvoraussetzung für die Anerkennung dieser Beträge."

Mit **E-Mail vom 24. Jänner 2013** übermittelte der zuständige Vertreter des Berufungswerbers folgende Stellungnahme:

„Sie geben in diesem Schreiben Ihrer Meinung Ausdruck, dass im gegenständlichen Verfahren hinsichtlich Gewinnermittlung der § 162 BAO zu beachten sei.

Ich verstehe im Zusammenhang mit dem Schreiben dies so, dass Sie eine Gewinnermittlung im gegenständlichen Fall so für richtig halten könnten, dass Aufwendungen für Fremdleistungen nicht zu berücksichtigen wären, wenn nicht die Namen der Leistungsempfänger bekanntgegeben werden.

Aufgrund des Ihnen zugegangen detaillierten Schriftsatzes wissen Sie, dass dies dem Mandanten unmöglich ist und war.

Mein Mandant hat gegen die Abgabenbescheide Berufung erhoben, welche das Finanzamt im Schätzungswege unter Anwendung des § 184 BAO erlassen hat. Die Anwendung des § 184 BAO erfolgte zu recht, da die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen konnte. Weiters lagen und liegen keine Bücher und Aufzeichnungen, die nach den Abgabenvorschriften zu führen sind, nicht vor. Diesfalls besteht die Verpflichtung zur Anwendung des § 184.

Die Berufung des Mandanten richtet sich gegen die Methode und den Inhalt der Schätzung. Dabei hat der Mandant Beweismittel angeboten, Beweismittel beantragt - etwa die

Zeugeneinvernahme von Medienvertriebsmitarbeitern, und auch bereits im ersten Verfahren bereits auch persönlich vorgesprochen und Unterlagen vorgelegt. Der Mandant hat mehrere Aktenmappen mit Berechnungen und Aufstellungen, welche er bereits auch dem Finanzamt angeboten hatte und auch teilweise bereits vorgelegt hatte, zur Vorlage in einer Verhandlung angeboten.

Bei der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglich nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Es liegt im Wesen der Schätzung, dass eben keine vollständigen Nachweise und Aufzeichnungen vorliegen.

Es sind aber substantiierte Behauptungen und Überlegungen, welche für die Schätzung wesentlich sind, vorgetragen worden, welche inhaltlich zu behandeln sind, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss. Dazu ist insbesondere auch die mündliche Verhandlung geeignet. Diese Vorbringungen betreffen von der betraglichen Bedeutung her im wesentlich nicht nachgewiesene Aufwendungen für Fremdleistungen.

Es würde jedenfalls eine massive Verletzung von Rechten des Abgabepflichtigen darstellen, wenn die Berücksichtigung von wirtschaftlich unbedingt notwendigen Kosten bei einer Schätzungsmethode nicht berücksichtigt werden, obwohl offensichtlich die geschätzten Umsätze keinesfalls erzielt werden können, wenn nicht Fremdleistungen in Anspruch zu nehmen sind, und daher in der Folge Gewinne ermittelt werden, welche in jeder möglichen Schätzungsform unrealistisch hohe Gewinne erbringen. Es gibt keine nachgewiesene Möglichkeit mit der Verteilung von Prospektmaterial derart hohe Einkünfte zu erzielen, wie im gegenständlichen Fall vom Finanzamt geschätzt wurde. Schon gar nicht, wenn keine Helfer dabei wären.

Es steht der Behörde natürlich frei, außer der Schätzungsmethode einer Kalkulation auch andere Schätzungsmethoden heranzuziehen.

Bisher wurde aber im Verfahren nur vom Abgabepflichtigen eine Schätzungsmethode angeboten, nämlich die bereits in den bisherigen Schriftsätzen dargetanen Berechnungen. Die Abgabenbehörde hat lediglich von den bekannten Einnahmen einen nicht näher begründeten sehr niedrigen Pauschalbetrag von den Einnahmen abgezogen, so etwa für das Jahr 2007 von den Bruttoeinnahmen von Euro 47.758,88 Euro 7.000 Pauschal Aufwendungen, Gewinn 40.758,88. Nun soll dieser auf Schätzung nach § 184 BAO begründeter Bescheid mit formalen Gründen einfach in Rechtskraft bleiben. Von der Behörde wurde bisher ihre Schätzungsmethode in keiner Weise begründet, insbesondere auch nicht, warum die in der Berufung angebotene Schätzungsmethode des Steuerpflichtigen inhaltlich weniger richtig ist.

Abschließend halte ich fest, dass der Mandant eine Antwort auf Ihr Schreiben selbst noch erstellen wird, und Ihnen eine Zusammenfassung der Unterlagen, vor allem über die Fremdleistungen, die Entfernungen der Verteilungsorte etc. senden wird.

Die vollständigen Unterlagen können dann zur mündlichen Verhandlung mitgenommen werden, um dort eingesehen und ausführlich erörtert werden."

Mit **Vorladung vom 5. Februar 2013** wurden die Parteien nachweislich zur mündlichen Berufungsverhandlung am 21. Februar 2013 geladen.

Mit **Eingabe vom 6. Februar 2013** übermittelte der Berufungswerber die im Schreiben vom 15. Jänner 2013 geforderten Unterlagen.

Die übermittelten Tabellen und Übersichten sollten nochmals zweifelsfrei darstellen, dass der Berufungswerber jedenfalls Helfer zur Verrichtung seiner Verteilertätigkeiten benötigt hat.

In der am 21. Februar 2013 durchgeführten **mündlichen Verhandlung** schilderte der Referent zunächst ausführlich das bisherige verwaltungsgerichtliche Geschehen.

Niederschriftlich wurde bei dieser Verhandlung folgendes festgehalten:

„Steuerberater:

Die vorgetragene Aktenlage wurde richtig wiedergegeben und keine Kürzungen vorgenommen. Es wurde aber eine weitere Stellungnahme mit Mail vom 24. Jänner 2013 übermittelt. In einem Vorhalt des UFS wurde die rechtliche Meinung geäußert (§ 162 BAO). Der Steuerberater verlas hierauf dieses Mail (Anm. Referent: dieses Schreiben wurde bereits oben wortgetreu wiedergegeben, auf eine Wiederholung dieser Niederschrift wird hier verzichtet).

Weiters ist hier zu ergänzen, dass bereits in den Überschussermittlungen klar dargestellt wurde, dass es sich hierbei um Schätzungen gehandelt hat. Es handelt sich nicht um Gewinnermittlungen, sondern um Einschätzungen. Deshalb wurden auch keine Steuererklärungsformulare ausgefüllt. Die Ausgaben wurden geschätzt, die Einnahmen sind unstrittig.

2007 wurde ein vollständiger Aktenordner angelegt. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber studierter Mathematiker ist und seine Berechnungen sorgfältig und rechnerisch gewissenhaft erstellt hat. Die Ausgaben sind jedenfalls glaubhaft und müssen auch logischerweise tatsächlich erfolgt sein. Diese substantiellen Vorbringen sind zur Schätzung das eigentliche Problem.

Amtsvertreter:

Der Amtsvertreter verlangt den Akt des Finanzamtes und vermerkt zur Glaubwürdigkeit des

Berufungswerbers Folgendes:

Der Berufungswerber hätte gemeint, dass diese Einkünfte nicht zu versteuern seien. Am 8.8.2007 wurde der Berufungswerber hinsichtlich 2004 angeschrieben und um Information zu den übermittelten Mitteilungen (109a) ersucht. Man kann nicht davon ausgehen, sie hätten nichts davon gewusst, dass diese Einkünfte steuerpflichtig sind. Es wurde auch dann ein Bescheid für 2004 erstellt.

2006 und 2007 wurden Einkommensteuererklärungen abgegeben, ohne Erklärungen von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Am 7.1.2009 wurde der Berufungswerber von einer Kollegin angerufen. In diesem Gespräch hat der Berufungswerber angegeben, dass er ab 2006 keine Einkünfte mehr erzielen würde. Erst durch die Kontrollmitteilungen 2006, 2007 und 2008 war für das Finanzamt klar, dass diese Auskunft nicht der Realität entsprochen hat.

Für das Finanzamt ist es unglaublich, dass jemand Stunden tätig ist, neben seiner normalen Tätigkeit und ihm nichts dafür übrig bleibt. Dies widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Es sind sicher Gewinne übrig geblieben, die tatsächliche Höhe wird sich schwer ermitteln lassen.

Steuerberater:

Das Finanzamt hat klar zum Ausdruck gebracht, was die eigentliche Motivation der Vorgangsweise ist. Nämlich der hier klar erkennbare Verdacht auf ein finanzstrafrechtliches Verhalten des Mandanten – dies liegt möglicherweise auch vor. Es besteht der Verdacht, dass hier eine finanzstrafrechtliche Komponente dabei ist. Die eigentliche Aufgabe des Finanzamtes ist aber die Abgabenermittlung und Abgabenfestsetzung; das Finanzamt ist nicht Finanzstrafbehörde. Sich bei der Abgabenermittlung nicht zu engagieren und die Abgabenfestsetzung als Strafmittel zu verwenden. Zur Frage der Schwierigkeit der Ermittlung der Gewinne kann ganz klar gesagt werden, dass diese schwierige Arbeit der Mandant selbst gemacht hat – gemeinsam mit seinem Parteienvertreter. Die Gewinne wurden schätzungsweise ermittelt. Aus diesen Schätzungen ergeben sich Einkünfte in Höhe von 2006: 1.235,82; 2007: 5.769,88 und 2008: 6.141,02. Das zur Frage über die Schwierigkeit der Ermittlung. Es ist tatsächlich schwierig. Ohne Asylwerber war die Arbeit nicht zu machen. Die vom Finanzamt verlangten Beweismittel nämlich Meldenachweis, Personaldokument, unterschriebene Einzelbelege wird man von den Asylwerbern nicht bekommen. Es ist folglich nur die mühsame Arbeit der Schätzung möglich. Das Finanzamt hat sich allerdings diese Mühe nicht gemacht; der Mandant hat sich diese Mühe schon gemacht. Das Finanzamt hat sich bis heute nicht bemüht, die tatsächlichen Einkünfte festzustellen. Darin sehen wir auch die Rechtsverletzung.

Der Steuerberater ersucht um Aushändigung des Vermerkes hinsichtlich des Telefonates mit dem Steuerpflichtigen, dass er seit 2006 keine Einkünfte mehr erzielt hätte.

Seitens des Referenten wurde eine Kopie dieses Vermerkes ausgehändigt.

Hinsichtlich der Glaubwürdigkeit ist darzustellen, dass es sich hier tatsächlich um eine wenig ertragreiche, allerdings nicht nicht ertragsreiche Tätigkeit gehandelt hat. Auf diese wenig ertragreiche Tätigkeit hat der Berufungswerber reagiert und seine Tätigkeit eingestellt. Durch seine nichtselbständige Tätigkeit erzielt der Berufungswerber ca. 1.300,00 € im Monat.

Warum hätte er die nach Ansicht des Finanzamtes wesentliche ertragsreiche Tätigkeit (40.758,88 aus 2007) aufgeben sollen, wenn diese Erträge tatsächlich erwirtschaftet wurden. Diese Schlussfolgerung würde das umgekehrte Ergebnis ergeben.

Referent:

Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt jedenfalls der Ansicht ist, dass Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Auch der Amtsvertreter hat in seiner vorigen Stellungnahme dargestellt, dass sehr wohl glaubhaft ist, dass Aufwendungen entstanden sind. In welcher Höhe ist allerdings schwierig zu ermitteln.

Meiner Ansicht nach sind hier jedenfalls die beantragten Verteilungshilfsmittel zu berücksichtigen. Reisekosten in nicht unerheblichem Umfang müssen auch meiner Ansicht nach jedenfalls angefallen sein. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass anhand von Verteilungslisten seitens des Berufungswerbers eine Schätzung vorgenommen wurde. Da diesbezüglich das Finanzamt keine wesentlichen Gegendarstellungen vorgebracht hat, erscheinen auch für mich diese Aufwendungen als durchaus gerechtfertigt. Dies vor allem auch vor dem Hintergrund, dass der Berufungswerber sämtliche Fahrten mit dem eigenen PKW durchgeführt hat und keine Kilometergelder weiterverrechnet hat. Bei den angeführten Kilometerleistungen hat es sich hier sicherlich um ein überwiegend betrieblich genutztes Fahrzeug gehandelt; diesbezüglich müssten die tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht werden. Es müsste aber doch auch zulässig sein, eine Schätzung dieser Kosten mittels Kilometergeldern durchzuführen. Meiner Ansicht nach könnten die vom Berufungswerber dargestellten Reisekosten durchaus Berücksichtigung finden.

Steuerberater:

Nachdem diese Beträge von uns errechnet wurden, habe ich gegen diese betragliche Berücksichtigung keine Einwendungen.

Amtsvertreter:

Mit den vorgelegten Unterlagen erscheint es unglaublich, dass jemand 60 bis 70 % der Provisionen weitergibt. Das Finanzamt hat die Betriebsausgaben etwas über dem 12 %igen Betriebsausgabenpauschale festgesetzt. Hinsichtlich der Reisekosten ist anzumerken, dass

nicht das volle Kilometergeld angesetzt wurde. Gegen die dargestellten Kilometerleistungen kann grundsätzlich nichts eingewendet werden. Auch das Finanzamt würde einer Festsetzung dieser Beträge nicht widersprechen.

Referent:

Ich möchte hier noch auf das Jahr 2008 zu sprechen kommen - zu den Rückstellungen. In diesem Jahr wurde die Tätigkeit aufgegeben und es wurde beantragt, allfällige Beiträge zur Sozialversicherung sowie Steuerberatungskosten zu berücksichtigen.

Durch die Betriebsaufgabe müsse ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner einen Betriebsvermögensvergleich anstellen. Das heißt, es sind allenfalls künftig Zahlungen vorwegzunehmen, was zu einem sog. Übergangsverlust führen würde. Es wurde auch die Berücksichtigung eines Übergangsverlustes beantragt.

Der Berufungsweber beziffert diesen Betrag mit 25% der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Gibt es seitens der Sozialversicherung bis dato bereits Vorschreibungen oder Mitteilungen über die Höhe der Beiträge? Wurde eine Meldung an die Sozialversicherung gemacht.

Steuerberater:

Es ist nochmals ganz klar darauf hinzuweisen, dass es sich hierbei um keine Gewinnermittlung handelt, sondern um eine Schätzung. Wir befinden uns hier nicht in der Gewinnermittlung.

Diese Punkte wurden als Aspekt für die Schätzung zum Ansatz gebracht. Es wurde zum Ausdruck gebracht, welche Aspekte bei einer Schätzung zu berücksichtigen wären. Bei dieser Schätzung sind natürlich auch die Aufwendungen der zu erwartenden Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen. Eine Meldung bei der Sozialversicherung war nicht erforderlich, denn diese Festsetzung erfolgt automatisch aufgrund eines rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides. Mit diesen Aufwendungen ist also tatsächlich zu rechnen.

Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass hier eine kalkulatorische Schätzung durchgeführt wurde und dass keine Aufwendungen geltend gemacht werden.

Wenn wir hier bei der Verhandlung von Kosten sprechen, so sprechen wir hier nicht von Aufwendungen im steuerlichen Sinne, sondern wir sprechen von einer kalkulatorischen Schätzung. Es gibt verschiedene Schätzungsmethoden (z.B. einen äußeren Betriebsvergleich) oder auch die genaueste Schätzung, die kalkulatorische Schätzung. Berechnungen und geltend zu machende Aufwendungen gibt es nicht. Es wurden sämtliche Daten geschätzt, eine kalkulatorische Schätzung. Es ist keine einzige Aufwendung anzuerkennen, es ist nur zu schätzen. Das sind keine Aufwendungen. Was wir hier machen, sind kalkulatorische Berechnungen.

Es gilt die gesamte BAO nicht nur der § 162, auch zum Beispiel der § 163.

diese Kosten sind bei der Kalkulation zu berücksichtigen, weil sie tatsächlich angefallen sind.

Das Finanzamt hat eine Schätzung in Anlehnung an das Betriebsausgabenpauschale vorgenommen. Wir sind der Ansicht, dass eine genauere Schätzung angebracht ist. Nämlich eine solche, welche sich mit den einzelnen Sachverhalten beschäftigt, ich nenne das kalkulatorische Schätzung. Für die Leistungserbringung sind die dafür notwendigen, logischen und glaubwürdigen Kosten zu berücksichtigen.

Dass eine Gewinnermittlung ohne § 131 nicht ordnungsgemäß ist, darüber sind wir uns einig.

Wir sagen aber, dass das Finanzamt falsch geschätzt hat. Wir schätzen richtiger. Wir begründen unsere Schätzung. Es sind gar keine Aufwendungen anzuerkennen, weil mein Mandant keine ordentliche Buchhaltung geführt hat.

Die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes ist also jedenfalls zulässig. Es wird aber die Art und die Höhe bzw. Methode der Schätzung bekämpft.

Es gibt keine Aufwendungen auf die mein Mandant das Recht hat, diese geltend zu machen, da er keine Buchhaltung hat.

Wir haben eine umfangreiche und begründete Schätzungsmethode, welche wir auch vorgelegt und begründet haben.

Meiner Ansicht besteht hier keine Diskussion über die Anerkennung von Aufwendungen, sondern es besteht lediglich Diskussion hinsichtlich der durchgeführten kalkulatorischen Schätzung. Unserer Ansicht nach wird hier die Art und Höhe der Schätzung bekämpft.

Amtsvertreter:

Die Einnahmen, Reisekosten und Verteilungshilfsmittel sind unstrittig. Die Kosten für die Helfer sind allerdings nicht anzuerkennen.

Steuerberater:

Die Festsetzung der Abgaben bzw. Bemessungsgrundlagen sollen sich nach bestem Wissen und Gewissen möglichst nahe an die wirtschaftliche Realität richten. Für die Schätzung sind alle wirtschaftlich notwendigen Umstände zu berücksichtigen.

Die Nichtberücksichtigung von jedenfalls unstrittig notwendigen Aufwendungen ist völlig unbegründet.

Referent:

Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer.

Frage an den Amtsvertreter: Gibt es eine Begründung, warum der beantragte Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (1,8 %) nicht berücksichtigt wurde?

Amtsvertreter:

Nach Durchsicht der Unterlagen scheint es so, dass diese Vorsteuern irrtümlich nicht berücksichtigt wurden.

Am Ende der mündlichen Berufungsverhandlung verkündete der Referent die Berufungsentscheidung hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 und 2008, Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie Verspätungszuschlag 2008.

Die Berufungsentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 2008 bleibt der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten (nach Ermittlung der SV-Beiträge)."

Am **21. Februar 2013** erkundigte sich der Referent bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft über entsprechenden Beitragsgrundlagen. Dabei wurde er auf den Beitragsrechner auf der homepage der Sozialversicherung verwiesen (www.sozialversicherung.at/sva-beitragsrechner).

Die hierbei ermittelten Beiträge wurden sowohl dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers als auch dem Amtsvertreter zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

< Beiträge 2006: 3.197,40 €
 < Beiträge 2007: 6.182,04 €
 < Beiträge 2008: 8.047,49 €
 < GESAMTSUMME: 17.426,93 €

Mit **Eingabe vom 22. Februar 2013** widersprach der zuständige Amtsvertreter dieser Berechnung.

Seiner Ansicht nach sei im Jahr 2008 die Bemessungsgrundlage zu adaptieren, da die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sich an den Einkommensteuerbescheiden orientieren würde. Bei der übermittelten Berechnung würden aber viel geringere Sozialversicherungsbeiträge vorgeschrieben werden.

Seiner Ansicht nach müsste die Berechnung folgendermaßen aussehen:

Einkünfte lt. UFS: 34.391,02
 abzgl. SV 2006: - 3.197,40
 abzgl. SV 2007: - 6.182,04
 abzgl. Stb.: - 500,00
 Zwischensumme: 24.511,58
 abzgl. SV 2008: 4.648,05
 Einkünfte 2008: 19.863,53

Bei Einkünften 2008 in Höhe von 19.863,53 würden sich lt. Beitragsrechner

Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 4.648,05 € errechnen; diese seien auch tatsächlich rückzustellen, da diese Beträge auch vorgeschrieben werden würden.

Mit **E-Mail vom 25. Februar 2013** wurde diese Rechtsansicht auch dem zuständigen Vertreter des Berufungswerbers zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Ebenfalls mit **E-Mail vom 25. Februar 2013** übermittelte der zuständige Vertreter folgende gegenständliche Rechtsansicht:

„Zur Berechnung der SV ist anzumerken, dass die fixe niedrige Neuzugangsgrundlage in den ersten zwei Jahren der KV nur für die Versicherten nach Z 3, also diejenigen, welche einen Gewerbeschein haben, gilt. Für Herrn Berufungswerber gilt aber die Bestimmung als „Neuer Selbständiger“, also Z 4; da er keinen Gewerbeschein hatte. Für diese Versichertengruppe gibt es keine fixe niedrige Neuzugangsgrundlage! Dementsprechend sind auch die Beiträge in der Krankenversicherung von den tatsächlichen Einkünften zu berechnen!

Weiters weise ich darauf hin, dass der Abzug der SV 2006 und 2007 bei der Rückstellung für 2008 dazu führt, dass diese Beträge nie abgezogen würden, da sie ja 2006 und 2007 nicht berücksichtigt wurden, weil sich ja um eine Einnahmen-Ausgabenrechnung handelt.

Es bleibt dabei: Der Mandant hat in Summe mit etwa 25% der nachträglich festgestellten Einkünften in allen drei Jahren an SV-Beiträgen zu rechnen. Die Beträge sind daher zur Gänze als Rückstellung zu berücksichtigen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Aufgrund von Kontrollmitteilungen der Fa. OÖ M erlangte das zuständige Finanzamt Kenntnis, dass der Berufungswerber im berufungsgegenständlichen Zeitraum als Prospekt- und Zeitungsverteiler Einnahmen erzielt hat.

Die dort angeführten Beträge wurden auch unstrittig an den Berufungswerber überwiesen.

Nach einem Vorhalt gab der Berufungswerber bekannt, dass er diese Leistungen gemeinsam mit verschiedenen Personen erbracht hat. Diese Personen hat er selbst entlohnt.

Die Empfänger dieser Zahlungen kann er nicht mehr namentlich nennen, da er diese selbst nicht gekannt hat (die meiste von ihnen wohnten in Asylunterkünften).

Die Weitergabe der Honorar erfolgte ausschließlich in bar und unmittelbar nach Durchführung der Verteilungen.

Nachprüfbare Bestätigungen (Belege) über die Zahlungen konnten nicht vorgelegt werden.

Nach Ansicht des Berufungswerbers wurden 40 bis 50 Euro pro Tag und Person für etwa 13 bis 14 Stunden Arbeit pro Tag bezahlt.

Der Berufungswerber hat die Leute jeweils von der Bushaltestelle in der Straße abgeholt oder sie sind direkt zur OÖ M gekommen.

Die Identität dieser Leute wurde nicht festgehalten; wäre auch nicht möglich gewesen, da diese oftmals keine Papiere bei sich gehabt haben.

Die Helfer sind mit dem Berufungswerber in seinem Auto mitgefahren. Mit den Helfern wurden keine Kilometergelder abgerechnet.

Der Berufungswerber war in einem Dienstverhältnis beschäftigt. Als Lagerarbeiter musste er von 7:45 bis 14:30 Uhr arbeiten.

In den Jahren 2007 und 2008 wurde mit der OÖ M mit Umsatzsteuer abgerechnet. Als Vorsteuer wurde der Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen beantragt (1,8%).

Da er die Verteilung nicht alleine durchführen hätte können, sind nach Ansicht des Berufungswerbers die beantragten „Fremdleistungen“ jedenfalls zu berücksichtigen.

In einer Eingabe vom 7. Juli 2010 übermittelte der Berufungswerber eine Auflistung damit zusammenhängender Aufwendungen (Fremdleistungen, Reisekosten, Verteilungshilfsmittel).

Mangels Nachweis dieser Aufwendungen hat das zuständige Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden vom 29. Oktober 2010 allerdings lediglich geschätzte Aufwendungen berücksichtigt.

Im nunmehrigen Rechtmittelverfahren wurde seitens des zuständigen Referenten nochmals versucht, die tatsächlichen Gegebenheiten zu ermitteln.

Aber auch in diesem Verfahren hätten keine klaren Nachweise vorgelegt werden können.

Der beauftragte Steuerberater gab hinsichtlich dieser Vorgangsweise zu bedenken, dass es unmöglich gewesen ist, dass der Berufungswerber diese Verteilungen alleine durchführen hätte können. Eine Schätzung müsse zu realistischen Ergebnissen führen. Es müssen also jedenfalls Aufwendungen für Fremdleistungen berücksichtigt werden, auch wenn sie nicht entsprechend dem [§ 162 BAO](#) genannt werden können. Es müssten die entsprechenden kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden.

B) Rechtliche Würdigung:

1.) Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008:

a) Betriebsausgaben:

Gem. [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) darf als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Gem. [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Dem Einwand des Steuerberaters ist insoweit zuzustimmen, dass auch eine Schätzung nicht zu unrealistischen Ergebnissen führen darf.

Gegenständlich ist aber folgender Sachverhalt zu berücksichtigen:

Der Berufungswerber behauptete, dass er Zahlungen an Leute geleistet hat, welche ihm bei der Verteilung von Prospekten und Zeitungen behilflich gewesen sind. Die Identitäten dieser Leute hat er allerdings nicht festgehalten und kann er auch nicht nennen.

Der erkennende Senat stimmt der Darstellung des Berufungswerbers zu, dass die tatsächlich getätigten Verteilungen nicht alleine durchgeführt werden konnten, da dies zeitlich gesehen nicht zu schaffen gewesen wäre. Es wird also anerkannt, dass er auf fremde Hilfe angewiesen war und diese auch tatsächlich in Anspruch genommen hat. Nachweise über diese Entlohnung/Zahlung können allerdings nicht vorgelegt werden.

Bei diesem Sachverhalt ist aber jedenfalls folgende gesetzliche Bestimmung zu beachten (Empfängerbenennung):

Nach [§ 162 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach [§ 162 Abs. 2 leg. cit.](#) nicht anzuerkennen.

Gemäß [§ 279 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind.

Mit dem Unterbleiben einer Aufforderung gemäß [§ 162 BAO](#) setzt das Finanzamt kein Verhalten, auf das der Abgabepflichtige ein schutzwürdiges Vertrauen dergestalt gründen könnte, dass auch in Zukunft keine Aufforderung zur Empfängerbenennung erfolgen werde (vgl. VwGH 22.11.2012, [2008/15/0265](#)).

Auch wenn der Abgabenbehörde zweiter Instanz bereits bekannt war, dass die streitgegenständlichen Zahlungsempfänger im erstinstanzlichen Verfahren nicht genannt wurden bzw. werden konnten, so wurde der Berufungswerber mit Schreiben vom

15. Jänner 2013 nochmals unmissverständlich auf die gesetzliche Bestimmung des § 162 BAO hingewiesen.

Im Antwortschreiben vom 24. Jänner 2013 wurde darauf hingewiesen, dass schon bekannt gegeben wurde, dass dies nicht möglich ist und war.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben (Werbungskosten) trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. März 2005, 2002/13/0236).

Vom Berufungswerber wurde behauptet, dass es sehr schwierig gewesen wäre, die Daten der Helfer festzuhalten. Nicht nur die fehlenden Büroausstattungen wären das Problem gewesen, sondern auch die Tatsache, dass viele der Leute die Urkunden nicht mitgehabt hätten, geschweige denn davon, dass die Asylwerber Angst gehabt hätten, viele Dokumente vorlegen zu müssen und Unterschriften leisten zu sollen.

Hierzu ist anzumerken, dass es der Berufungswerber war, der diesen Leuten die Tätigkeit verschafft hatte. Es gilt also nicht als unangemessen zu verlangen, dass diese dafür ihre Identität nachweisen müssen.

Nachdem der Berufungswerber sowohl sein Auto zur Verfügung gestellt und auch den Vertrag mit der OÖ M geschlossen hat, wäre es jedenfalls zumutbar gewesen, zu verlangen, dass die Helfer sich ausweisen können. Hätte er auf diese Art keine Helfer gefunden, so wäre es nicht das Problem des Berufungswerbers gewesen die Verteilung vorzunehmen, sondern das Problem der OÖ M. Dann hätte er sich eben ein kleineres Verteilungsgebiet zuteilen lassen müssen.

Es kann also keinesfalls von einem unerfüllbaren Auftrag gesprochen werden, wenn von der Abgabenbehörde verlangt wird, die Empfänger der zugewendeten Beträge namhaft zu machen.

Nach Ansicht des erkennenden Senates war es also dem Berufungswerber möglich und auch zumutbar, sich (schon) vor Beginn der Tätigkeiten über die Identität der Helfer zu informieren und deren Vor- und Familiennahmen samt Anschrift festzuhalten (vgl. VwGH 2. März 1993, [91/14/0144](#)).

Richtig ist, dass bei einer Schätzung auf ein realistisches Ergebnis geachtet werden müsse. Aber auch bei einer Schätzung sind Zahlungen an Fremdpersonen erst dann anzuerkennen, wenn diese den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

Es kann wohl nicht so weit gehen, dass nicht nachweisbare Fremdleistungen im Sinne des § 162 BAO aus Erklärungen nicht anzuerkennen sind. Diese Aufwendungen aber im Schätzungswege (auch bei einer kalkulatorischen Schätzung), mangels Nachweis von Aufwendungen und Erklärungen, zu berücksichtigen sind.

Dies würde diese gesetzliche Bestimmung ad absurdum führen.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang weiters, dass auf die Einvernahme der beantragten Zeugen verzichtet wurde, da der erkennende Senat keinen Zweifel an der Mithilfe von anderen Personen an der Verteilung hegt. Genau dies aber hätten die Zeugen bestätigen sollen.

b) Betriebsaufgabe:

[§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) bestimmt, dass beim Wechsel der Gewinnermittlungsart folgendes gilt:
Z 1: Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht doppelt erfasst werden.

Im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe ist ein Wechsel von einer sog. EAR ([§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)) auf einen Betriebsvermögensvergleich gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) vorzunehmen.

Im Ergänzungsschreiben vom 5. Juli 2010 (Kurzbrief) beantragte der Berufungswerber diesbezüglich die Berücksichtigung eines Übergangsverlustes anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahr 2008.

Da jedenfalls noch mit Zahlungen an die Sozialversicherung zu rechnen ist, sind diese mittels einer Rückstellung zu berücksichtigen (ca. 25% der Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Weiters ist noch mit Kosten des Steuerberaters in Höhe von 500,00 € zu rechnen.

Gem. [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) können Rückstellungen gebildet werden für ungewisse Verbindlichkeiten.

Das Wesen von Rückstellungen ist, dass Aufwendungen in gewisser Höhe in Zukunft „drohen“. Ihre „Wurzel“ haben diese Aufwendungen allerdings im gegenständlichen Abrechnungszeitraum. Es ist also für Aufwendungen vorzusorgen, welche in Zukunft mit

großer Wahrscheinlichkeit drohen werden.

Es ist also zu berechnen, in welcher Höhe dem Berufungswerber Sozialversicherungsbeiträge tatsächlich vorgeschrieben werden. Sollte kein genauer Betrag ermittelt werden können, so ist ein Betrag anzusetzen, welcher die größte Wahrscheinlichkeit besitzt.

Gem. [§ 2 Abs. 1 Z 4 GSVG](#) sind selbständig erwerbstätige Personen, die auf Grund einer betrieblichen Tätigkeit Einkünfte im Sinne der §§ 22 Z 1 bis 3 und 5 und (oder) 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 erzielen, pflichtversichert, ...

Solange ein rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid oder ein sonstiger maßgeblicher Einkommensnachweis nicht vorliegt, ist die Pflichtversicherung nur dann festzustellen, wenn der Versicherte erklärt, dass seine Einkünfte aus sämtlichen der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz unterliegenden Tätigkeiten im Kalenderjahr die in Betracht kommende Versicherungsgrenze übersteigen werden. In allen anderen Fällen ist der Eintritt der Pflichtversicherung erst nach Vorliegen eines rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides oder eines sonstigen maßgeblichen Einkommensnachweises im Nachhinein festzustellen.

Gem. [§ 25 Abs. 4 Z 1 GSVG](#) beträgt die Beitragsgrundlage gemäß Abs. 2 für jeden Beitragsmonat für Pflichtversicherte nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 in der Krankenversicherung mindestens 537,78 € und in der Pensionsversicherung mindestens 654,83 €. In der Krankenversicherung tritt in den ersten beiden Kalenderjahren einer Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3, sofern innerhalb der letzten 120 Kalendermonate vor Beginn dieser Pflichtversicherung keine solche in der Pensions- und/oder Krankenversicherung nach diesem Bundesgesetz bestanden hat, an die Stelle des Beitrages von 537,78 € der in Z 2 lit. a genannte Betrag (Neuzugangsgrundlage in der Krankenversicherung). ...

Gemäß diesen gesetzlichen Bestimmungen ist also klar bestimmt, dass die Neuzugangsgrundlage nur für Pflichtversicherte nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 gilt.

Der Berufungswerber ist aber zweifelsfrei der Bestimmung der Z 4 leg.cit. zuzurechnen (Neuer Selbständiger).

Bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge (Krankenversicherung) ist also auch in den ersten beiden Jahren (2006 und 2007) von den höheren Monatsbeiträgen und nicht von den niedrigeren Fixen Monatsbeiträgen auszugehen. Insoweit ist der Darstellung des steuerlichen Vertreters in seiner Eingabe vom 25. Februar 2013 zu folgen.

Zusammenfassend ist also zu den Berechnungen in den Beilagen (Beitragsrechner) anzumerken, dass keine fixe Monatsbeiträge zur Krankenversicherung zu berücksichtigen sind. Hinsichtlich der betraglichen Höhe für das Jahr 2008 ist anzumerken, dass die Vorschreibung der Sozialversicherung sich an den Einkommensteuerbescheid 2008 orientieren wird (§ 2 Abs. 1 Z 4 GSVG). Es ist also eine Rückstellung in jener Höhe vorzunehmen, welche aus

diesem Bescheid resultieren wird. Rückstellungen sollen die **tatsächlich zu erwartenden** Aufwendungen vorwegnehmen.

Auch Übergangsgewinne, die beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (Umstellung von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Bilanzierung) entstehen, zählen zu den versicherungspflichtigen Einkünften (vgl. VwGH 22.12.1999, [94/08/0289](#)).

Die Zahlungen an die Sozialversicherung sind also an die nunmehrige Festsetzung der Einkünfte anzupassen. Gemäß dem Beitragsrechner der Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft (www.sozialversicherung.at/sva-beitragsrechner) ergeben sich hierbei folgende Beiträge (die Berechnungsgrundlagen sind der Beilage zu entnehmen):

2006:

- Versicherungspflichtiges Einkommen: 17.115,82 €
- - Pensionsversicherungsbeitrag und Krankenversicherungsbeitrag: 4.167,60 € p.a.

2007:

- Versicherungspflichtiges Einkommen: 36.094,88 €
- - Pensionsversicherungsbeitrag und Krankenversicherungsbeitrag: 8.879,40 € p.a.

2008:

- Versicherungspflichtiges Einkommen: 16.891,39 €
- - Pensionsversicherungsbeitrag und Krankenversicherungsbeitrag: 3.952,63 € p.a. (für 11 Monate).

Geschätzte Steuerberatungskosten: 500,00 €

Bei der Veranlagung 2008 ist demnach ein Übergangsverlust in Höhe von 17.499,63 € zu berücksichtigen.

Dieser Verlust ist mit den positiven laufenden Einkünften (2008) gegenzurechnen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens konnte der Berufungswerber glaubhaft darstellen, dass doch erhebliche Aufwendungen von ihm selbst getragen wurden.

Hinsichtlich der Aufwendungen für getätigte Fahrleistungen (km-Gelder) sowie Hilfsmitteln wird den Darstellungen in den ursprünglichen Eingaben gefolgt.

Wiederholend wird nochmals darauf hingewiesen, dass seitens des erkennenden Senates jedenfalls glaubhaft gemacht wurde, dass Fremdleistungen in Anspruch genommen wurden; aufgrund der Bestimmung des § 162 Abs. 2 BAO konnten diese allerdings bei der Steuerberechnung nicht berücksichtigt werden.

Die Bemessungsgrundlagen berechnen sich demnach wie folgt.

	2006	2007	2008
Einnahmen	23.415,82	47.758,88	45.131,02
Km-Gelder	- 6.300,00	- 10.584,00	- 9.660,00
Hilfsmittel		- 1.080,00	- 1.080,00
Übergangsverlust			- 17.499,63
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.115,82	36.094,88	16.891,39

2.) Umsatzsteuer 2007 und 2008:

Mit Datum 23. Juni 2010 legte der Berufungswerber hierfür neue Rechnungen vor. Aufgrund der Änderungen ergeben sich folgende Beträge:

2007:

Rechnungsbetrag netto: 47.758,88

Umsatzsteuer: 9.551,78 €

Rechnungsbetrag brutto: 57.310,66 €

2008:

Rechnungsbetrag netto: 45.131,02

Umsatzsteuer: 9.026,20 €

Rechnungsbetrag brutto: 54.157,22 €

Die festgesetzten Umsatzsteuern wurden mit Datum 14. Juli 2010 auch entsprechend auf dem *Abgabenkonto des Berufungswerbers gebucht.*

Gem. [§ 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) können Unternehmer die abziehbaren Vorsteuerbeträge wahlweise nach folgenden Durchschnittssätzen ermitteln:

Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, können die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 berechnen.

Diese Voraussetzungen sind gegenständlich erfüllt. Durch die Berücksichtigung dieser Vorsteuern ergeben sich folgende Zahllasten:

	2007	2008
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	47.758,88	45.131,02
Umsatzsteuer	9.551,78	9.026,20
Vorsteuern (1,8%)	- 859,66	- 812,35
Zahllast	8.692,12	8.213,85

3.) Verspätungszuschlag Einkommensteuer 2008:

Gem. [§ 135 BAO](#) kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen.

Aufgrund der Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 setzte die Abgabenbehörde erster Instanz diesen Verspätungszuschlag mit Bescheid vom 19. Oktober 2010 fest,

In der Berufung wurde dagegen eingewendet, dass dieser Betrag zu hoch sei, weil die Einkommensteuer tatsächlich wesentlich niedriger ausgefallen ist.

[§ 252 Abs. 1 BAO](#):

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Abs. 2:

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs.1 sinngemäß.

Gegenständlichem Verspätungszuschlagsbescheid liegt der Abgabenbescheid Einkommensteuer 2008 vom 29. Oktober 2010 zugrunde.

Der Verspätungszuschlag orientiert sich an der Existenz dieses Abgabenbescheides. Sollte dieser Abgabenbescheid geändert werden, so ist auch ein neuer Bescheid hinsichtlich Verspätungszuschlag zu erlassen (vgl. VwGH 27.8.2008, [2006/15/0150](#)). Nicht der existierende Bescheid ist zu ändern, sondern ein neuer Bescheid ist zu erlassen.

Die diesbezügliche Berufung war demnach als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Linz, am 1. März 2013