



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Marsoner & Partner GmbH, vom 24. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 18. Februar 2010 und die Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2010 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Abgabepflichtige erzielt als Bautechniker Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben ist er als Zeitungszusteller im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig, woraus er Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Am 11. Jänner 2010 reichte der Abgabepflichtige für das Jahr 2009 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein und ergänzend dazu am 15. Februar 2010 eine Einkommensteuererklärung, die auch seine Einkünfte aus der Tätigkeit als Zeitungszusteller mit 1.408,30 € erfasste. Von den gemäß [§ 109a EStG 1988](#) mit 5.463,87 € gemeldeten Betriebseinnahmen seien Kilometergelder von 2.454,90 € (KZ 9160) und tatsächliche Kfz-Kosten von 1.600,67 € (KZ 9170) als Betriebsausgaben abzuziehen.

Am 18. Februar 2010 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, mit dem die vom Auftraggeber für die Zeitungszustellung gemäß [§ 109a EStG 1988](#) mit 5.463,87 € gemeldeten Entgelte (ohne Abzüge) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb

angesetzt wurden. Gegen diesen Bescheid erhab der Abgabepflichtige am 24. Februar 2010 fristgerecht Berufung, die sich gegen die Nichtberücksichtigung seiner Ausgaben für die Tätigkeit als Zeitungszusteller richtete. Er trage, meistens am Wochenende, in A Zeitungen aus. Dafür stünden im Jahr 2009 Kilometergelder von 2.454,90 € zu. Zudem seien Kosten, die er für sein Auto habe aufbringen müssen, mit 1.600,67 € nicht berücksichtigt worden.

Mit Bedenkenvorhalt vom 5. März 2010 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass bei seiner gewerblichen Tätigkeit nicht gleichzeitig Kilometergelder und die tatsächlichen Kfz-Kosten als Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten. Er werde daher ersucht bekanntzugeben, welche Kosten nun als Betriebsausgaben geltend gemacht würden. Weiters wurde er ersucht, eine Kopie seiner Kfz-Zulassung und der Prüfberichte gemäß § 57a „*StVO*“ (gemeint wohl: KFG), das Fahrtenbuch und sämtliche Rechnungen und Zahlungsbelege über die tatsächlichen Kosten nachzureichen.

Mit Schreiben vom 23. März 2010 reichte der Abgabepflichtige – nunmehr steuerlich vertreten durch eine Steuerberatungsgesellschaft – eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 ein, mit der die „*tatsächlich gefahrenen Kilometer*“ als Betriebsausgaben (wie bisher unter der KZ 9160 mit 2.454,90 €) geltend gemacht wurden. Unter der bisher angesprochenen KZ 9170 („*tatsächliche Kfz-Kosten*“) wurden keine Betriebsausgaben mehr geltend gemacht. Demgegenüber machte der Abgabepflichtige erstmals Betriebsausgaben in Höhe von 700 € für „*beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen*“ (KZ 9110) geltend. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien daher mit 2.308,97 € zu erfassen (gemeldete Betriebseinnahmen von 5.463,87 € abzüglich Betriebsausgaben von 700 € und 2.454,90 €). Die vom Finanzamt mit Bedenkenvorhalt vom 5. März 2010 angeforderten Unterlagen wurden nicht nachgereicht.

Diese Unterlagen wurden vom Finanzamt mit Schreiben vom 26. März 2010 erneut angefordert, woraufhin der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 27. April 2010 „*Kilometernachweise*“ für das Jahr 2009 vorlegte. Daraus ist ersichtlich, dass er in diesem Jahr als Zeitungszusteller insgesamt 5.845 km zurückgelegt habe, woraus sich (bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,42 €/km) das beantragte Kilometergeld von 2.454,90 € ergebe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Die mit der berichtigten Einkommensteuererklärung in KZ 9110 und KZ 9160 geltend gemachten Betriebsausgaben wurden nicht anerkannt. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die vorgelegten „*Kilometernachweise*“ nicht den Kriterien eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches entsprächen. Das Ausscheiden der Aufwendungen für „*beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen*“ wurde nicht begründet. Der angefochtene Bescheid wurde insoweit abgeändert, als die Betriebsausgaben

gemäß [§ 17 EStG 1988](#) pauschal mit 12 % der gemeldeten Betriebseinnahmen (demnach mit 655,66 €) berücksichtigt wurden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden daher mit 4.808,21 € erfasst.

Am 17. Mai 2010 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die vom Finanzamt geforderten Nachweise (Kopie der Kfz-Zulassung, Prüfberichte, Fahrtenbuch, Rechnungen) seien vorhanden, vom steuerlichen Vertreter aber nicht vorgelegt worden. Diese Unterlagen reiche er nunmehr mit dem Vorlageantrag nach.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. „*Betriebsausgaben*“ liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche „*Veranlassung*“ ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 228).

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im [§ 140 BAO](#) gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#)) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich somit aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen bzw. nach den Umständen des Einzelfalls zumindest glaubhaft zu machen.

Die Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen (glaublich zu machen); steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt ([§ 184 BAO](#)). Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat, oder zB auch bei der betrieblichen Nutzung von Privatvermögen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 270).

Im Berufungsverfahren machte der Abgabepflichtige erstmals Betriebsausgaben in Höhe von 700 € für „*beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen*“ (KZ 9110) geltend. Auf die berichtigte Einkommensteuererklärung, die von der ausgewiesenen Steuerberatungsgesellschaft mit Schreiben vom 23. März 2010 für das Jahr 2009 eingereicht wurde, wird diesbezüglich verwiesen. Die Ausgabenposition unter KZ 9110 wurde vom Abgabepflichtigen nicht näher erläutert. Vom Finanzamt wurden in der Folge keinerlei Erhebungen zur Art und Höhe dieser Ausgabenposition durchgeführt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2010 wurden die in KZ 9110 geltend gemachten Betriebsausgaben demgegenüber nicht anerkannt,

wobei das Ausscheiden der Aufwendungen für „*beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen*“ nicht begründet wurde.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen (§§ 85 Abs. 2 und 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandslos (§§ 256 Abs. 3 und 274 BAO) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) 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 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

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. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Auf der Grundlage dieser Bestimmung hätte das Finanzamt den geltend gemachten Betriebsausgaben (Fremdleistungen) die Anerkennung nicht ohne vorherige Überprüfung versagen dürfen. Im Abgabenverfahren gilt nicht die sog. Parteienmaxime; daher darf die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht allein deshalb zugrunde legen, weil sie von der Partei außer Streit gestellt werden. In Abgabenerklärungen behauptete Sachverhalte dürfen somit den Bescheiden dann nicht zugrunde gelegt werden, wenn sie objektiv (materiell) unzutreffend sind (vgl. Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 5).

Eine im [§ 289 Abs. 1 BAO](#) geforderte Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 280 BAO) und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage ([§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO](#)) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 11).

Im Hinblick auf die mit 700 € geltend gemachten Fremdleistungen (KZ 9110) hat das Finanzamt der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht entsprochen. Es hätte überprüfen müssen, ob die geltend gemachten Fremdleistungen durch die Tätigkeit des Abgabepflichtigen als Zeitungszusteller veranlasst waren. So hätte insbesondere ermittelt werden müssen, welche Fremdleistungen dem geltend gemachten Betrag konkret zugrunde lagen und von wem diese erbracht wurden. Auch der Zahlungsfluss hinsichtlich des geltend gemachten Betrages hätte

(durch Vorlage geeigneter Unterlagen wie Rechnungen, Zahlungsbestätigungen, Überweisungsbelege) überprüft werden müssen.

Das Finanzamt hätte erheben müssen, welche Gründe den Abgabepflichtigen veranlassten, die Hilfe einer dritten Person entgeltlich in Anspruch zu nehmen. Es hätte auch erheben müssen, inwiefern der Abgabepflichtige bei der Zeitungszustellung überhaupt einer Hilfskraft bedurfte, insbesondere, welche Leistungen von dem Dritten erbracht wurden, die nicht auch vom Abgabepflichtigen selbst hätten erbracht werden können. Gegebenenfalls wäre es notwendig gewesen, mit dem Erbringer der Fremdleistungen Kontakt aufzunehmen und Aufklärung über Art und Umfang der konkret erbrachten Leistungen zu verlangen.

Es wurden vom Finanzamt auch keine Erhebungen zu dem den Fremdleistungen zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (Werkvertrag, freier Dienstvertrag usw.) durchgeführt. Sollte dies bezüglich mit dem Erbringer der Fremdleistungen ein schriftlicher Vertrag nicht abgeschlossen worden sein, hätten vom Abgabepflichtigen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile des bloß mündlich abgeschlossenen Vertrages bekannt gegeben werden müssen. Dazu zählen insbesondere Art und Umfang der Tätigkeit sowie die Höhe und Modalitäten der Bezahlung.

Sollten die geltend gemachten Fremdleistungen von einem nahen Angehörigen erbracht worden sein, hätten diese auch vor dem Hintergrund der Angehörigenjudikatur einer Überprüfung unterzogen werden müssen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nämlich – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)).

Um von der materiellen Unrichtigkeit der vom Abgabepflichtigen geltend gemachten Ausgaben (Fremdleistungen) ausgehen zu können, hätte das Finanzamt entsprechende (die vorhin dargestellten) Erhebungen durchführen müssen. Erst dann hätte festgestellt werden können, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß eine Kürzung der geltend gemachten Ausgaben gerechtfertigt gewesen wäre. Mit der pauschalen Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Ausmaß von 12 % der gemeldeten Betriebseinnahmen (lt. Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2010) wurde einer Anerkennung der in KZ 9110 geltend gemachten Fremdleistungen nicht Rechnung getragen, weil dabei nur 655,66 € (statt der für Fremdleistungen beantragten 700 €) zum Ansatz gelangten.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass das Finanzamt seiner in [§ 115 Abs. 1 BAO](#) normierten amtswegigen Ermittlungspflicht im vorliegenden Fall nicht im erforderlichen Ausmaß nachgekommen ist. Bei Durchführung der erforderlichen Ermittlungen hätten im Ergebnis anders lau-

tende Bescheide ergehen können, weshalb die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) vorliegen.

Die Bescheidaufhebung nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwiderlaufend – schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des [§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO](#) sowie des [§ 279 Abs. 2 BAO](#) (notwendige „*Ergänzungen*“), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Für die Durchführung dieser Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz spricht auch, dass den Parteien gemäß [§ 115 Abs. 2 BAO](#) Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Diesem Gebot ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu entsprechen. Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates führten zu einer unnötigen Verfahrensverzögerung, da deren Ergebnisse den Parteien noch vor Erlassung einer Berufungsentscheidung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zur Kenntnis gebracht werden müssten. Interessen der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben stehen der vorliegenden Entscheidung nicht entgegen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Februar 2012