



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriela Hebenstreit, Mag. Gottfried Warter und Dr. Otmar Sommerauer über die Berufung des Bw, AdresseBw, vertreten durch SteuerberatungsgesmbH., AdresseStber, vom 11. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch FAVetr, vom 8. Oktober 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 1999 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Darstellung des Verfahrensablaufes:

Der Bw. war in den streitgegenständlichen Jahren 1996 bis 1999 für die Firma 1 Ges.m.b.H. und für die Firma 2 Ges.m.b.H. tätig gewesen.

In diesen Jahren erklärte er aus der genannten Tätigkeit einerseits Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionseinnahmen), andererseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Fixgehalt).

Im Rahmen einer Betriebsprüfung beim Bw. wurde festgestellt, dass Abrechnungen über hohe Provisionen, die ein Teil der Buchhaltungsunterlagen der Firma 1 Ges.m.b.H. waren, in den Steuererklärungen des Bw. nicht enthalten waren. Diese (bis zur Betriebsprüfung unbesteuert

gebliebenen) Beträge erhöhten als Folge der Betriebsprüfung beim Bw. die von ihm als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärten Provisionseinnahmen.

In seiner Berufung begehrte der Bw., die von der Betriebsprüfung zum Ansatz gebrachten Provisionen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (und nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zu qualifizieren.

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung als unbegründet abgewiesen. Was den Verfahrensablauf und den Sachverhalt im Einzelnen anbelangt, wird auf den Inhalt dieser Berufungsentscheidung vom 28. März 2007 zu den Zahlen RV/0660-S/02 und RV/0326-S/07, verwiesen.

Der Bw. erhob in der Folge Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177, hob der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Salzburg, vom 28. März 2007, Zlen. RV/0660-S/02, RV/0326-S/07, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1999 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Nach Ergehen dieses Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177) erließ das Finanzamt am 2. Dezember 2010 eine stattgebende Berufungsvorentscheidung und hob die nach Wiederaufnahme der Verfahren als Folge der Betriebsprüfung erlassenen, neuen Sachbescheide vom 8. Oktober 2001 auf. Dadurch traten die vor Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999 wieder in Kraft.

Am 3. Dezember 2010 langte beim Finanzamt A ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. ein, das zwar schon am 26. November 2010 beim Infocenter eingelaufen war, aufgrund interner Verteilerprobleme aber erst zum genannten Datum das Finanzamt A erreichte.

In diesem Schreiben teilte der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2010, 2007/15/0177 mit, dass der Bw. infolge dieses Erkenntnisses in den Jahren 1996 bis 1999 keine Provisionseinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern habe, da sie den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen seien.

Aufgrund einer falschen Beratung habe der Bw. Provisionseinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, und zwar im Jahr 1996 ATS 350.000,--, im Jahr 1997 ATS 833.333,33 und im Jahr 1998 ATS 916.6366,67.

Es werde ersucht, bei der Ausfertigung der neuen Bescheide darauf zu achten, dass auch diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärten Provisionseinnahmen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet werden.

Das Finanzamt hatte von diesem Schreiben erst Kenntnis erlangt, nachdem es die genannte Berufungsvorentscheidung (am 2. Dezember 2010) erlassen hatte.

Gegen die genannte Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2010 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, in dem er im Wesentlichen Folgendes ausführte:

Maßgebend für die stattgebende Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Tatsache gewesen, dass die Tätigkeit des Bw. aufgrund ihrer Charakteristik nicht in einen unselbständigen und in einen selbständigen Teil aufgespalten werden habe können und die Tätigkeit insgesamt als nichtselbständige zu qualifizieren und daher den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzurechnen gewesen sei.

In Unkenntnis dieser rechtlichen Situation habe der Bw. Einnahmen für das Jahr 1996 in Höhe von ATS 420.000,--, für das Jahr 1997 in Höhe von ATS 1.000.000,-- und für das Jahr 1998 in Höhe von ATS 1.100.000,-- als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und dafür Einkommen- und Umsatzsteuer bezahlt.

Durch die Zuordnung der gesamten Einkünfte des Bw. zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit könnten auch diese Einkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt werden.

Es werde daher ersucht, die angeführten Einnahmen aus den erklärten Einnahmen aus Gewerbebetrieb auszuscheiden.

Gleichzeitig mit diesem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt, sollte in einer Vorabgespräch keine Einigung erzielt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach **§ 289 Abs. 1 BAO** (Bundesabgabenordnung) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung, die diesem fortgesetzten Verfahren vorangeht, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Die Behörde hat – so

ist diesem Erkenntnis unter anderem zu entnehmen – die Rechtslage verkannt und aus diesem Grund die Weisungsunterworfenheit auf der Grundlage der Gesamttätigkeit des Beschwerdeführers nicht beurteilt.

Die belangte Behörde hätte, so der Verwaltungsgerichtshof,

- *die Weisungsunterworfenheit auf der Grundlage der Gesamttätigkeit des Beschwerdeführers gegenüber den verbundenen Gesellschaften beurteilen müssen,*
- *es sei denn, es **kann** der Nachweis erbracht werden, dass die einzelnen Tätigkeitsbereiche tatsächlich deutlich voneinander getrennt gewesen sind.*

Dieser Feststellung des Verwaltungsgerichtshofes kann eindeutig entnommen werden, dass die Durchführung von entsprechenden Ermittlungen zu der Sachverhaltsfeststellung, dass die einzelnen Tätigkeitsbereiche tatsächlich deutlich voneinander getrennt gewesen sind, führen kann.

Im vorliegenden Berufungsfall hatte die Abgabenbehörde erster Instanz durch die Zuordnung der streitgegenständlichen Einkünfte teilweise zu der Einkunftsart *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* und teilweise zu der Einkunftsart *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* zum Ausdruck gebracht, dass sie der Überzeugung war, dass die Einkünfte diesen Einkunftsarten zuzuordnen sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im aufhebenden Erkenntnis die Möglichkeit eingeräumt, dass der Nachweis erbracht werden kann, dass die einzelnen Tätigkeitsbereiche tatsächlich deutlich voneinander getrennt gewesen sind.

Sogar der Bw. selbst hat seine Einkünfte teilweise als solche aus nichtselbständiger Arbeit und teilweise als solche aus Gewerbebetrieb erklärt, wenn er auch jetzt in seinem Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorbringt, dass es sich dabei nur um einen Beratungsfehler gehandelt habe.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat bislang einerseits die vom Bw. vorgenommene Zuordnung seiner Einkünfte zu den Einkunftsarten akzeptiert und andererseits die im Zuge der Betriebsprüfung erstmals zum Ansatz gebrachten Provisionseinnahmen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Bislang wurden allerdings keine Ermittlungen durchgeführt, deren Ergebnis den Nachweis einer deutlichen Trennung der Tätigkeitsbereiche des Bw. ermöglicht hätte. Dies bestätigt auch der Verwaltungsgerichtshof mit seiner Ausführung, dass *aufgrund der bisher durchgeführten Ermittlungen der Nachweis, dass die einzelnen Tätigkeitsbereiche des Bw. deutlich voneinander getrennt werden können, nicht erbracht worden ist.*

Ermittlungen in Richtung der deutlichen Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche des Bw. durch das Finanzamt sind somit noch ausständig. Lassen sich die Tätigkeitsbereiche nachweislich und

eindeutig abgrenzen, muss die entsprechende Zuordnung der Einkünfte zu den Einkunftsarten *Einkünfte aus selbständiger Arbeit* und *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* vorgenommen werden.

Sollte nach Durchführung der Ermittlungen der Nachweis der deutlichen Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche des Bw. nicht möglich sein, ist die Konsequenz, dass die gesamten Einkünfte im streitgegenständlichen Zeitraum der Einkunftsart „*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*“ zuzuordnen sind (wenn die Weisungsunterworfenheit auf der Grundlage der Gesamttätigkeit des Beschwerdeführers gegenüber den verbundenen Gesellschaften nicht beurteilt wird).

In diesem Fall wäre zu ermitteln, ob der Sachverhalt (Einkunftserzielung bei den beiden Firmen 1 Ges.m.b.H. und 2 Ges.m.b.H.) in den streitgegenständlichen Jahren so gelagert war, dass eine Veranlagung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durchzuführen ist. Die Durchführung einer Veranlagung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würde Ermittlungen im Hinblick auf die tatsächliche Höhe der zu versteuernden Einkünfte (Werbungskosten usw.?) erfordern.

Bei Durchführung der zum bisherigen Verfahren ergänzenden Erhebungen des Sachverhaltes hätte, wie auch dem Erkenntnis des aufhebenden Verwaltungsgerichtshofes Erkenntnisses zu entnehmen ist, ein anders lautender Bescheid ergehen können.

Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen erachtet es der Senat für angezeigt, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Der Senat machte von dem ihm eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide insbesondere deshalb Gebrauch, da im gegenständlichen Fall das Finanzamt im Rahmen bzw. im Anschluss an die Betriebsprüfung nicht nur die steuerliche Veranlagung des Bw. vorgenommen hat, sondern auch die beiden Firmen (1 Ges.m.b.H. und 2 Ges.m.b.H.), für die der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum tätig war, einer Überprüfung unterzogen hat. Das Finanzamt konnte sich im Rahmen der Betriebsprüfung ein Bild dieser Firmen und der Gesamtsituation machen und kann daher aufgrund dieser Kenntnisse die Ermittlungen mit wesentlich weniger Aufwand durchführen als die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auch im Hinblick auf etwa notwendige Erhebungen im Außendienst ist die Durchführung der Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz sinnvoll.

Der Senat erachtet es darüber hinaus für sinnvoll, wenn das Ergebnis der Ermittlungen erstmals vom Finanzamt geprüft und gewürdigt wird.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, angefochtene Bescheide auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen. Die vorrangig im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit soll nicht schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert werden, da dies dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufen würde.

Für die Ausübung des Ermessens bei Behebung der Bescheide sprechen auch Gründe der Verfahrensökonomie (Ermittlungsergebnisse müssten im Falle der Verfahrensergänzung durch den Unabhängigen Finanzsenat sowohl dem Bw. als auch dem Finanzamt vorgehalten werden) und die Tatsache, dass dem Bw. wiederum der volle Instanzenzug erhalten bleibt.

Die Durchführung der Ermittlungen wird außerdem aufgrund der zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem aufhebenden Erkenntnis angeregt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Verfahrensrechtlich wird abschließend Folgendes festgestellt:

Gemäß **§ 284 Abs. 3 BAO** kann der Senat trotz rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgt.

Von diesem Recht hat der Senat in diesem Berufungsfall Gebrauch gemacht. Aufgrund der Sachlage war eine Einschränkung des Parteiengehörs nicht gegeben.

Salzburg, am 13. April 2011