



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Lebensaft Steuerberatungs- u WTH GmbH, 1040 Wien, Prinz Eugenstrasse 66, vom 17.7.2001 und vom 25. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch Mag. Albin Mann, vom 11. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 bis 1996 und Gewerbesteuer 1993 vom 13.7.2001 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Der Berufungswerber (Bw.) ist Baumeister in Wien.

In seinem am 9.7.2001 gem. § 150 BAO erstellten Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatz- Einkommen- und Gewerbesteuer für den Zeitraum 1991-1993 stellte der Prüfer für das streitverfangene Jahr 1993 folgenden Sachverhalt fest:

### "Tz 16) Aufwand "Entwicklungskostenbeiträge"

Laut Tz 16) des Betriebsprüfungsberichtes wurden von der HGmbH folgende Erlöse aus "Entwicklungskostenbeiträgen" erklärt (alle Beträge in ATS):

1993	263.070,00 (netto, 20%)
1994	390.000,00 (netto, 20%)

---

1995	360.000,00 (netto, 20%)
1 bis 12 1996	273.000,00 (netto, 20%)

In Anlehnung an diese Prüfungsfeststellungen wird der erklärte Gewinn um diese Beträge erhöht. Von einer Berichtigung der Umsatzsteuer wird im Hinblick auf die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung mangels Auswirkung (Rechnungsempfänger ist zu Vorsteuerabzug berechtigt) aus Gründen der Verwaltungsökonomie Abstand genommen.

Erfolgsauswirkung 1993: + 263.070,00"

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ am 13.7.2001 entsprechende Erstbescheide hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993.

Der Betriebsprüfer hielt in einem Aktenvermerk vom 30.5.2001 ("Hinweis für das Referat") fest "dass in Anlehnung an die Prüfungsfeststellungen die erklärten Betriebsergebnisse des Bw. in den Jahren 1994, 1995 und 1996 um jeweils ATS 390.000, ATS 360.000, und ATS 273.000,00 zu erhöhen sind".

Es möge eine Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs 4 BAO erfolgen. Ergänzend wurde im Aktenvermerk festgehalten, dass die Firma HGmbH die genannten Beträge als Erlös aus "Entwicklungskostenbeiträgen" erklärt habe. Laut BP-Bericht (des Finanzamtes für Körperschaften) seien die Erlöse der Firma HGmbH um diese Beträge gekürzt worden. Die Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge entsprechende Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1996.

Am 17.7.2001 erhob die steuerliche Vertreterin Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1996.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Veranlagung davon ausgegangen worden sei, dass im Jahr 1996 Entwicklungskosten in Höhe von ATS 273.000,00 als Aufwand geltend gemacht worden seien. Diese Entwicklungskosten seien jedoch bereits bei der Bilanzerstellung

"auf privat" ausgebucht worden. Es werde ersucht, im Berufungswege die Veranlagung entsprechend der eingereichten Erklärung vorzunehmen.

Am 26.9.2001 erhob die steuerliche Vertreterin (fristgerecht) Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide und die Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1993-1996, sowie Gewerbesteuer 1993.

Begründend wurde angeführt, dass es sich bei den strittigen Entwicklungskosten um Betriebsausgaben, die im Rahmen der Softwareentwicklung und Programmerstellung, für von der Baufirma beauftragten Leistungen, von der HGmbH tatsächlich geleistet worden seien und an das Einzelunternehmen in Rechnung gestellt worden seien, sodass für die Nichtberücksichtigung der Betriebsausgaben keine gesetzliche Grundlage gegeben sei.

Dem Finanzamt könnten hierzu entsprechende Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen beigebracht werden.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Entwicklungskosten der Jahre 1993-1996 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Der Betriebsprüfer wiederholte in seiner Stellungnahme zur Berufung nochmals die getroffenen Feststellungen und schlug vor, da keine neuen Fakten vorgebracht worden seien, das Berufsbegehren vollinhaltlich abzuweisen.

Am 22.1.2002 gab die steuerliche Vertreterin nach nochmaliger kurzer Sachverhaltsdarstellung eine Stellungnahme folgenden Inhaltes ab:

Es würden nun bis dato folgende noch nicht vorgelegte Unterlagen zu den strittigen Entwicklungskosten vorgelegt:

- Stundenaufzeichnungen der Dienstnehmer S und F für den Zeitraum der Berufung sowie Zusammenstellung der Stunden für den gleichen Zeitraum.
- Erläuterung der Abkürzungen

Im Jahr 1993 habe das Einzelunternehmen von der Firma BGmbH sämtliche Software laut beiliegender Rechnung gekauft. Mit dieser Software würde in der Einzelfirma ausschließlich gearbeitet.

Im Jahre 1997 wäre laut Angaben des Unternehmens ein Hardwarebuch zu verzeichnen gewesen und es hätten in der Folge sämtliche Daten auf die neue Hardware übernommen werden müssen.

Dabei seien aber verschiedene Daten (darunter die Stundenaufzeichnungen der Angestellten) nicht mehr übernommen worden, sondern seien separat abgesichert worden.

Diese separate Sicherung sei zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht bewußt greifbar gewesen und habe jetzt mit viel Aufwand wiederhergestellt werden können, sodass die Daten nunmehr dem Finanzamt übermittelt werden könnten.

Beigelegt war diesem Schreiben eine detaillierte Rechnung der BGmbH vom 31.12.1993 an das Einzelunternehmen über ATS 263.070,00 zuz. 20% Umsatzsteuer für diverse EDV-Leistungen (im genannten Schreiben angesprochen), sowie eine Zusammenstellung und Stundenlisten der Dienstnehmer S und F für Entwicklungs und Werbungskosten für die Jahre 1994-1997.

Am 21.7.2003 wurde die Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid und die Einkommensteuerbescheide 1993-1996 als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt hiezu nach Darstellung des Sachverhaltes aus, dass hinsichtlich der Entwicklungskostenbeiträge keine Dokumentation über die Art der erbrachten Leistung vorgelegt habe werden können.

Bei der GmbH seien im geprüften Zeitraum lediglich 2 Mitarbeiter beschäftigt gewesen, die beide als "Verkäufer" angemeldet gewesen seien. Hinsichtlich eines Mitarbeiters, dessen Tätigkeit sich laut Auskunft des Bw. zunehmend auf den Innendienst verlagerte, sei ein entsprechender Teil des Lohnaufwandes als "Werbungskostenbeitrag" an den Bw. weiterverrechnet worden.

Die Betriebsausgaben für "Entwicklungskosten" seien beim Bw. im Rahmen einer Betriebsprüfung ausgeschieden worden, da auf Grund der angeführten Umstände die erbrachten Leistungen durch die GmbH nicht nachgewiesen werden haben können.

Die nunmehr zuletzt beigebrachten Stundenlisten stellten keine neuen Nachweise über die angeblich erbrachten Leistungen dar.

Am 19.8. 2003 stellte der neue steuerliche Vertreter des Bw. –in zwei getrennten Schriftsätzen- einen Vorlageantrag hinsichtlich der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1993 und den Einkommensteuerbescheiden 1993-1996. Im Falle der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde eine mündliche Verhandlung vor dem "Senat" beantragt.

Am 29.8.2003 wurde dazu folgender Schriftsatz nachgereicht:

"Die Begründung zu diesem Vorlageantrag ist folgende:

Vorerst sei nochmals festgehalten, dass es sich bei der Firma des Bw. zwar um eine Baufirma handelt, diese aber – zweifelsohne sehr untypisch für eine Baufirma – auch umfangreiche EDV-Leistungen, quasi als zweites Standbein, erbringt. Wenn auch untypisch, so ist doch diese Art der Firmengestaltung keineswegs ungesetzlich.

Seit Beginn des EDV-Zeitalters hat sich der Bw. für die EDV interessiert, begann mit der Entwicklung eigener, bauspezifischer Computerprogramme und hat in weiterer Folge versucht – und dies mit Erfolg – diese Programme auch zu verkaufen.

Zum Vertrieb der Programme wurde eine eigene Firma gegründet, da es marketingmäßig und auch organisatorisch sinnvoller schien, diese Tätigkeiten aus der Baufirma auszulagern.

Es war dies die BGmbH , die nach Ausscheiden des Gesellschafters Blazek in das Alleineigentum der Familie Scheidl überging und in HGmbH umbenannt wurde.

Im Prüfungszeitraum (etwa bis 1997) wurden die Programme im Rahmen der Baufirma weiterentwickelt (z.B. Umstellung von DOS-Programm auf WINDOWS) und für die Kunden gewartet.

Dafür waren die Mitarbeiter WS und BM zuständig.

Bei der GmbH waren es die Mitarbeiter F und S , die für den Vertrieb und die Kundenbetreuung zuständig waren.

Durch die Erfahrungen, die diese beiden Herren durch die Kundenkontakte hatten, waren sie natürlich prädestiniert dazu, neue Programmentwicklungen zu testen.

In seiner Bescheidbegründung vom 21.7.2003 hat das Finanzamt selbst die von beiden Herren durchgeführten Arten von Programmtests detailliert angeführt.

Es sei noch betont, dass gerade in der EDV-Branche das Testen von Neuentwicklungen eine der wichtigsten Produktionsschritte darstellt und die Qualität der Testarbeiten schlussendlich die Qualität des Programmes bestimmt.

Sobald nun ein Programm oder Programmteil ausgetestet war konnte es in den Vertrieb gehen. Verkauft wurden die Programme vom Bw., und zwar zum vollen Preis, an die GmbH, wobei diese einen Rabatt, bezogen auf den Endpreis, erhielt. Dieser Rabatt war jedoch kalkuliert als Vergütung der Vertriebskosten der GmbH und hatte keinen Bezug auf die von Mitarbeitern der GmbH durchgeführten Testarbeiten. Diese wurden nämlich gesondert an den Bw. fakturiert und bildeten dort einen Teil der Produktionskosten des jeweiligen Programmes. Hier sei nochmals erwähnt, dass bei der Baufirma selbst ebenfalls zwei Mitarbeiter mit der Programmausarbeitung befasst waren.

Zur deutlich Machung der wirtschaftlichen Hintergründe werden nachstehend die Umsätze aus Programmverkäufen und demgegenüber die Fakturierungen der GmbH an den Bw. gegenübergestellt (alles noch in ATS):

Jahr	Programmerlöse Baufirma faktur. an GmbH	Entwicklungs-(Test-) kosten, faktur. an Bau- firma, v.FA nicht anerk.	besondere Werbekosten, faktur. an BauFa., v.FA anerk.
1993	1,111.209,20	263.700,00	--
1994	1,504.537,40	390.000,00	150.000,00
1995	998.107,55	360.000,00	182.000,00
1996	867.441,50	273.000,00	90.000,00

Die Verrechnung in der Form, dass zuerst Kosten des Testens von GmbH zur Baufirma verrechnet wurden und dann die Programmkosten in voller Höhe ungekehrt von der Baufirma an die GmbH, hatte den Ursprung in der Zeit, als bei der GmbH noch ein Fremder, nämlich Herr B beteiligt war und daher eine genaue Verrechnung von Erlösen und Aufwendungen im Interesse aller Gesellschafter war. Das System wurde in weiterer Folge beibehalten,

insbesondere auch deshalb, da man nie erwartet hatte, dass das Finanzamt Teile der gegenseitigen Verrechnung nicht anerkennen würde.

Zum Nachweis, dass die GmbH tatsächlich Leistungen für den Bw. im Bereich Testarbeiten erbracht hat liegen nun folgende Unterlagen bzw. Glaubhaftmachungen vor:

1. Es ist technisch unmöglich Umsätze in der vorstehend angeführten Höhe zu erzielen ohne dass dazu ein entsprechender Einsatz vorhanden ist. Die Mitarbeiter WS und BM können als Zeugen befragt werden, ob sie auch die – wie schon beschrieben sehr wichtigen – Testarbeiten durchgeführt haben (was laut Meinung des Finanzamtes offensichtlich der Fall war). Die ehemaligen Mitarbeiter F und S sind leider schwieriger erreichbar, können aber nötigenfalls auch befragt werden.
2. Die vorgelegten Stundenlisten der Mitarbeiter S und F , auf denen die Testarbeiten ausgewiesen sind und die jedoch vom Finanzamt unverständlicherweise und auch vollkommen ohne Begründung nicht anerkannt wurden.
3. Es erfolgte keine "Verschiebung" von Aufwendungen von der "defizitären" GmbH in die "aktive" Baufirma, sondern man hat nur den Gegebenheiten Rechnung getragen: Die GmbH war defizitär solange sie Aufwendungen der Baufirma tragen musste.
4. Dokumentationen im Sinne einer Aufzeichnung der Testergebnisse hat es zwar gegeben, jedoch nicht in einer Form die aufzubewahren war. Man darf nicht übersehen dass es sich EDV-mäßig um einen Kleinstbetrieb handelte. Die Testergebnisse wurden weitergegeben und verarbeitet. Die Dokumentation der aus den Tests gewonnenen Erfahrungen mündete in den Programmbeschreibungen für die Kunden sowie in den Checklisten für die Wartung. In vielen Fällen wurden sogar nur mündliche Übermittlungen durchgeführt. Wenn eine oder zwei Personen testen gibt es keine großen Dokumentationen, der Arbeitsaufwand selbst wurde jedoch in den Stundenlisten aufgezeichnet.

Nachdem es sich immer wieder zeigt, dass durch Gespräche Probleme oftmals besser gelöst werden können würde es uns sehr freuen, wenn uns das Finanzamt vor weiteren Erledigungen zu einer Besprechung einladen würde beziehungsweise eine solche Besprechung in meiner Kanzlei oder auch beim Bw. stattfinden könnte.

Abschließend sei nochmals festgehalten, dass dieses vorliegende Schriftstück als Ergänzung zu dem Vorlageantrag anzusehen ist, wobei im erwähnten Vorlageantrag das Berufungsbegehren bereits enthalten ist."

Der Unabhängige Finanzsenat versendete am 6.11.2006 an das zuständige Finanzamt einen Vorhalt folgenden Inhaltes:

"Im oben angeführten Berufungsverfahren ist strittig, ob Zahlungen des Bw. an die HGmbH für Entwicklungs- und Testarbeiten an EDV-Programmen betrieblich veranlasst sind.

Das Finanzamt hat dies unter Hinweis darauf, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der HGmbH Dokumentationsmaterial bzw. Leistungsaufzeichnungen nicht vorgelegt wurden, verneint.

Die Berufung vom 25.9.2001 richtet sich gegen

- Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 1993, 1994, 1995, 1996
- Wiederaufnahmebescheid Gewerbesteuer 1993
- Gewerbesteuerbescheid 1993
- Einkommensteuerbescheide 1993, 1994, 1995, 1996

Mit Schreiben vom 21.1.2002 wurden Stundenaufzeichnungen der Dienstnehmer der HGmbH vorgelegt, die auch eine Zuordnung der geleisteten Arbeitsstunden zu weiterverrechneten Arbeiten ermöglicht.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2003 über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1996 und den Gewerbesteuerbescheid, nicht aber über die Berufungen betreffend die Wiederaufnahmebescheide abgesprochen.

Die Berufungsvorentscheidung wiederholt zusammengefasst die Prüfungsfeststellungen bei der HGmbH und beschränkt sich hinsichtlich der vorgelegten Stundenlisten auf die Feststellung, diese stellten keine „neuen Nachweise über die angeblich erbrachten Leistungen (...) dar“.

In den – hinsichtlich Einkommensteuer 1993 bis 1995 und Gewerbesteuer 1993 einerseits und Einkommensteuer 1996 andererseits mit getrennten Schriftsätzen gestellten – Vorlageanträgen wird nochmals auf die Stundenlisten sowie auf eine mögliche zeugenschaftliche Einvernahme der damals beteiligten Mitarbeiter verwiesen.

Das Finanzamt Wien 21/22 wird eingeladen, zunächst – nach allfälliger Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens – die noch unerledigten Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 allenfalls dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Ferner möge das Finanzamt in einem Bericht darlegen, aus welchen konkreten Gründen es die im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Stundenaufzeichnungen für nicht geeignet erachtet, den Standpunkt des Bw. zu stützen. Die Begründung der angefochtenen Bescheide erschöpft sich darin zu rügen, dass während der Prüfung derartige Nachweise nicht vorgelegt werden



konnten – die Begründung der Berufungsvorentscheidung, die erstmals vorgelegten Aufzeichnungen stellten keine „neuen Nachweise“ dar, ist daher nicht nachvollziehbar.

Sollte das Finanzamt nicht bereits auf Grund der erstmals erfolgenden konkreten Würdigung der vorgelegten Beweismittel zu dem Schluss gelangen, dem Berufungsbegehren sei Rechnung zu tragen, wären die im Brief vom 26.8.2003 genannten Zeugen WS, BM , F und S auszuforschen und zum Beweisthema Leistungen der HGmbH an den Bw. niederschriftlich zu vernehmen.

Sollte das Finanzamt nach Durchführung der ergänzenden Ermittlungen die Erbringung der Leistungen durch die HGmbH weiterhin als nicht erwiesen erachten, wären die Akten wiederum unter Anschluss einer Darstellung, warum konkret diese Leistungen als nicht glaubhaft angesehen werden, dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

Um einen Bericht bis zum 15.1.2007 wird gebeten".

Das Finanzamt ersuchte zur Beantwortung des Vorhaltes zwei mal um Fristverlängerung an; zuletzt bis 1.3.2007. Danach erfolgte kein weiteres Ersuchen um Fristverlängerung.

Mit Mail vom 8.3.2007 ersuchte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates das Finanzamt alle übermittelten Akten unverzüglich zur weiteren Veranlassung rückzuübermitteln.

Am 13.3.2007 langte ein Finanzamtsschreiben folgenden Inhaltes ein:

*"Mit Bezug auf Ihre E-Mail vom 8. März werden die Akten wieder an den UFS vorgelegt.*

*Folgende Erhebungen wurden durchgeführt:*

*A) Berufungen vom 17.07.2001 sowie vom 25.09.2001 gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996:*

*- Mängelbehebungsauftrag vom 10.11.2006 und*

*- Zurücknahmebescheid vom 22.12.2006*

*erlassen (es gibt keine Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1993; die angefochtenen Bescheide sind Erstbescheide).*

*B) Berufungen gegen die Sachbescheide*

*Die Frage der Leistungserbringung war bereits Gegenstand des Prüfungsverfahrens bei der Firma HGmbH , wo in der Tz. 1)6 letzter Absatz des BP-Berichtes festgehalten worden ist ("... Dokumentationsmaterial bzw. Aufzeichnungen über Zeit oder Art der konkreten Leistung wurde jedoch nicht vorgelegt. ").*

*Im Kooperationsvertrag der Firma BGmbH mit dem Bw. vom 21.1.1990 werden keine EDV-Dienstleistungen seitens der GmbH angeführt (siehe Arbeitsbogen Blatt 53).*

*Auf Blatt 74 des Arbeitsbogens wurde festgehalten: "dass in der EDV GmbH beschäftigte Personal ist ausschließlich Verkaufspersonal keine Programmierer (->sind in der Baufirma angestellt gewesen: WS ,BM )".*

*Weiters hat der Betriebsprüfer in der E-Mail vom 13.2.1998 bestätigt, dass hinsichtlich der Entwicklungskostenbeiträge kein Dokumentationsmaterial vorgelegt werden konnte (siehe Blatt 86).*

*Die Stundenlisten weisen links oben die HGmbH auf. In den Berufungsjahren 1993 bis 1996 lautete die Firma aber noch auf BGmbH . Die Änderung der Firma wurde am 26. April 1997 in das Firmenbuch eingetragen.*

*Aus vorstehenden Gründen sind nach Ansicht des Finanzamtes die mit Schreiben vom 21.1.2002 vorgelegten Stundenaufzeichnungen (Excel-Tabellen) für die Jahre 1994 bis 1996 keine Originallisten, die in den geprüften Jahren erstellt worden sind. Daher sind diese Stundenaufzeichnungen nicht geeignet, als Beweismittel für die Leistungserbringung zu dienen.*

*Die Firma HGmbH verfügte über keine personellen Ressourcen zur Erstellung der im Berufsbegehren behaupteten Leistungen. Die im Brief vom 26.8.2003 genannten Zeugen WS ,BM , F und S waren lt. Aktenlage bei der Baufirma des Bw.beschäftigt (dazu werden in der Beilage Ausdrucke von Abfragen beigelegt). Laut tel. Auskunft der Mitgesellschafterin der Firma HGmbH ., sind die Mitarbeiter BM , F und S schon vor mehr als 13 Jahren ausgeschieden. Angaben über den derzeitigen Aufenthalt dieser Personen konnte die Mitgesellschafterin nicht machen.*

*Abschließend darf ich an das Ferngespräch vom 14. Feb. d.J. erinnern, danach können meiner Ansicht nach die Grundsätze der Rechtsprechung für die Anerkennung von Aufwendungen im Familienverband auch im Berufungsfall angewendet werden, weil Baumeister Scheidl an der GmbH wesentlich beteiligt gewesen ist. Aufgrund der fehlenden Dokumentation der an die Berufungswerberin erbrachten Leistungen liegt kein fremdüblich abgewickelter Geschäftsfall vor. "*

Beigelegt war dem Schreiben unter anderem ein Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 22.12.2006, in dem ausgesprochen wurde, dass die Berufungen vom 17.7.2001 sowie vom 25.9.2001 gegen die Wiederaufnahmebescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994,1995 und 1996 vom 11.7.2001 gem. § 275 BAO als zurückgenommen gelte.

Des weiteren ist ein Aktenvermerk aktenkundig, aus dem hervorgeht, dass laut Auskunft der Ehegattin des Bw. der Sohn des Bw. als Zeuge befragt wrden könnte.

Mit Fax vom 22.3.2007 zog der ausgewiesene steuerliche Vertreter die gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung sowie auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

### ***Über die Berufung wurde entschieden:***

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob die BGmbH (die spätere HGmbH ) Leistungen für den Bw., und zwar Entwicklungs- und Testarbeiten an EDV-Programmen erbracht hat und Zahlungen an die die BGmbH betrieblich veranlasst waren.

Das Finanzamt hat dies unter Hinweis darauf, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der HGmbH Dokumentationsmaterial bzw. Leistungsaufzeichnungen nicht vorgelegt wurden, verneint, allerdings aus „Gründen der Verwaltungsökonomie“ von einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs durch den Bw. Abstand genommen.

Der Bw. hat mit der Berufung EDV-Listen betreffend die von Dienstnehmern der HGmbH geleisteten Arbeitsstunden vorgelegt, die auch eine Zuordnung dieser Arbeitsstunden zu den weiterverrechneten Arbeiten ermöglicht.

Im Vorlageantrag wurde nochmals auf diese Stundenlisten und eine mögliche zeugenschaftliche Einvernahme der damals beteiligten Mitarbeiter verweisen.

Mit Ermittlungsauftrag vom 6.11.2006 wurde dem Finanzamt aufgetragen, für den Fall, dass es die erstmals mit der Berufung vorgelegten Stundenaufzeichnungen weiterhin für nicht geeignet erachte, den Standpunkt des Bw. zu stützen, die vom Bw. genannten Zeugen WS ,BM ,F und S auszuforschen und zum Beweisthema Leistungen der HGmbH an den Bw. niederschriftlich zu vernehmen.

Das Finanzamt ist diesem Auftrag innerhalb mehrfach verlängerter Frist nicht nachgekommen.

Mit Bericht vom 12.3.2007 hat das Finanzamt dargelegt, dass die Stundenaufzeichnungen keine Originallisten seien, die in den geprüften Jahren erstellt worden sind, weswegen sie nicht geeignet seien, als Beweismittel für die Leistungserbringung zu dienen.

Dass es sich bei den Listen um nachträglich erstellte EDV-Ausdrucke handelt, hat der Bw. bereits in seiner Berufung dargestellt.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich ist.

Nun stellen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die vorgelegten Listen grundsätzlich beachtliche Beweismittel dar. Es ist zwar richtig, dass die Beweiskraft verglichen mit zeitnah

zur jeweiligen Leistung erstellten und von den jeweiligen Mitarbeitern mit Unterschrift bestätigten Arbeitsnachweisen geringer ist, doch kann dies nicht dazu führen, diese Angaben zu ignorieren.

Es ist daher die Richtigkeit dieser Listen insbesondere durch die zeugenschaftliche Einvernahme derjenigen, deren Arbeit damit dokumentiert sein soll, zu prüfen.

Das Finanzamt ist dem diesbezüglichen Ermittlungsauftrag nicht nachgekommen, sondern hat sich in seinem Bericht vom 12.3.2007 beschränkt darauf hinzuweisen, dass angeblich die Zeugen WS, BM, F und S Mitarbeiter des Bauunternehmens des Bw. gewesen sein sollen (wobei in den dem Bericht beigezeichneten Ausdrucken die Namen Fichtl und Schöpf nicht vorkommen) und laut Auskunft einer Mitgesellschafterin der HGmbH diese zwar keine näheren Angaben über den Aufenthalt der Zeugen machen könne, aber ihr Sohn befragt werden könne. Eine Befragung des Sohnes wurde jedoch vom Finanzamt ebenfalls unterlassen.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 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. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Wie dargestellt, ist die Sache nicht entscheidungsreif. Das Finanzamt wird im fortgesetzten Verfahren die unterlassenen Zeugeneinvernahmen nachzuholen haben.

Versuche, über einen Anruf bei einer Mitgesellschafterin der HGmbH hinausgehend, den Aufenthalt der genannten Zeugen zu erurieren, hat das Finanzamt bislang nicht unternommen. Mit den einer Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Mitteln kann die Ausforschung der geltend gemachten Zeugen nicht unmöglich sein, zumal Arbeitgeber der Zeugen nicht der Bw., sondern die HGmbH gewesen sein soll, und mit einer Arbeitgeberabfrage hinsichtlich des Bw. nur dessen Arbeitnehmer, nicht aber Arbeitnehmer eines Dritten ersichtlich sind. Was nähere Daten zu den Herren F und S anlangt, wird – so

diese nicht ohnehin durch eine Arbeitgeberabfrage in Erfahrung zu bringen sind – der Bw. aufzufordern sein, die Angaben zu den von ihm genannten Zeugen so zu präzisieren (z.B. Vorname), dass eine Ausforschung und Einvernahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz möglich ist.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz, die die angefochtenen Bescheide erlassen hat, dem Ermittlungsauftrag nach § 279 Abs. 2 BAO trotz Fristverlängerung nicht nachgekommen ist, und umfangreichere Ermittlungen durchzuführen sind, war im Rahmen der Ermessungsübung der Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung an die erste Instanz der Vorrang vor der Durchsetzung des Ermittlungsauftrages gegenüber dem zuständigen Finanzamt oder der Befassung eines anderen Finanzamtes mit der Durchführung der Ermittlungen einzuräumen.

Was die im Bericht des Finanzamtes vom 12.3.2007 angesprochene Frage des Vorliegens von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anlangt ist dem Finanzamt zwar zuzustimmen, dass die Geschäftsbeziehungen zwischen dem Bw. und der Gesellschaft m.b.H., deren Gesellschafter er ist, unter den von Lehre und Rechtsprechung für die Anerkennung von Verträgen einander Nahestehender zu beurteilen ist. Derartige Verträge können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden (vgl.

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2004], § 4 Anm. 67), wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter (Familien)Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dass Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden nur bei Vorliegen einer entsprechenden Leistungsdokumentation anerkannt werden dürften, entspricht nicht der herrschenden Lehre. Die vorstehenden Grundsätze haben ihre Bedeutung vor allem in der Beweiswürdigung und können nicht dazu führen, Beweisanbote über die tatsächliche Leistungserbringung zu ignorieren.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2007