



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F-AG in W vom 4. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 7. Oktober 2005 über die "Abweisung eines Anbringens vom 11. August 2005 eingebracht am 11. August 2005 betreffend Auskunftsersuchen Fa. Q-Kft.." entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Fa. F-AG (in der Folge kurz Bw.) ist eine Kapitalgesellschaft. Die Berufung richtet sich gegen die Abweisung eines Anbringens, das in den Akten nicht im Original enthalten ist. Die Abweisung nimmt auf eine Rechnung der Bw. vom 11.08.2005 Bezug. Das einzige diesbezügliche Schriftstück in den Akten des Finanzamtes wurde per Fax vom 26.09.2005 übermittelt, ist mit Rechnung betitelt und bezieht sich auf ein "Auskunftsersuchen Fa. Q-Kft..". Es weist als Bezeichnung "Kosten f. Datenerhebung" aus und enthält eine Forderung von EUR 260,82 zuzüglich der 20%-igen Umsatzsteuer von EUR 52,16 (in Summe also EUR 312,98). Dieses Fax trägt keine Unterschrift und ist an das "Finanzamt Salzburg" adressiert.

Teil der Akten ist ein weiteres Schriftstück, das im Original vorliegt, am 16. September 2005 beim Finanzamt eingebracht wurde (Einlaufstempel schwarz), mit "1. Mahnung" bezeichnet

und mit 15.09.2005 datiert ist. Auch dieses Schreiben weist keine Unterschrift auf und ist an das "Finanzamt Salzburg" adressiert.

Darauf reagierte das Finanzamt Salzburg-Land mit dem nunmehr bekämpften Bescheid vom 7. Oktober 2005 und begründete die Abweisung des Anbringens wie folgt:

- *Im Sinne der Bundesabgabenordnung ist die Auskunftsperson (§ 143) dem Zeugen (§ 176) dahingehend gleichgestellt, als Ihnen dieselben Aufwandsersätze zustehen. Ersetzt werden demnach nur "... notwendige Reise- und Aufenthaltskosten und die Entschädigung für Zeitversäumnis unter den gleichen Voraussetzungen und im gleichen Ausmaß, wie sie Zeugen im gerichtlichen Verfahren zustehen, sowie der Ersatz der notwendigen Barauslagen". Im gegebenen Fall kommt nur eine Entschädigung für Zeitversäumnis in Frage, da allen anderen Möglichkeiten von vornherein ausscheiden.*
- *In mehreren VwGH – Erkenntnissen (92/17/0254 und 98/17/0137) wird darauf verwiesen, dass von einem tatsächlichen Einkommensentgang beim selbständigen Erwerbstätigen nur dann gesprochen werden kann, wenn in der durch die Erfüllung der Zeugenpflicht (hier gleichzusetzen mit der Verpflichtung zur Auskunftsperson) versäumten Zeit Tätigkeiten angefallen wären, die dem Zeugen Einkommen gebracht hätten, welches verloren ging. Es kann unter dieser Betrachtung keinen Unterschied machen, ob der Betreffende wie in den Erkenntnissen dargestellt eine Aussage bei Gericht tätigt oder sich mit der Beschaffung von angeforderten Unterlagen beschäftigt. Es ist im konkreten Fall nicht erkennbar, inwieweit (mögliches) Einkommen in einer Art verloren ging, welche es ausschließt dieses Einkommen in einem späteren Zeitpunkt zu erwerben bzw. nachzuholen.*
- *Im den Erkenntnissen des VwGH (93/17/0001 und 91/17/105) wird insbesondere betont, dass unter "tatsächlich entgangenem Einkommen nicht ein nach Durchschnittssätzen errechnetes Einkommen zu verstehen ist" weiters "Die Berufung auf einen in der Regel mit Zeugeneinvernahmen verbundenen Verdienstausfall ein konkretes Vorbringen betreffend einen bestimmten Einkommensverlust nicht zu ersetzen vermag " und "Es weder auf die Stundensätze nach den allgemeinen Honorarrichtlinien, noch auf die beim selbständigen Erwerbstätigen auflaufenden Fixkosten ankommt ". Insgesamt schließt die Argumentation des VwGH einen Kostenersatz wie er in Ihrem Fall beantragt wurde dezidiert aus. Entschädigungen für Zeitversäumnisse können beim Selbständigen nicht in Form von "Honorarnoten" nachgewiesen werden, sondern orientieren sich nur und ausnahmslos an konkreten Verdienstentgängen, für deren Nachweis aus verwaltungsökonomisch naheliegenden Gründen äußerst strenge Maßstäbe anzulegen sind.*

In der dagegen erhobenen (unterfertigten) Berufung beantragt die Bw. die Zuerkennung des Kostenersatzes von EUR 312,98. Sie stimmt grundsätzlich zu, dass gem. § 176 BAO einem Zeugen Ersatz für notwendige Reise- und Aufenthaltskosten, eine Entschädigung für Zeitversäumnis sowie Ersatz der notwendigen Barauslagen gebühre. Sie wendet ein, dass es unrichtig sei, dass ihr (der F-AG) die durch die erfolgte Datenerhebung entstandenen Kosten deshalb nicht zugesprochen worden sind, weil – nach Ansicht der ersten Instanz – diese Kosten als Entschädigung für Zeitversäumnis nicht abzugsfähig seien. Die Bw. setzt fort:

Die erste Instanz subsumiert – ohne jegliche nachvollziehbare Begründung – den geltend gemachten Kostenersatz unter den Fall einer Entschädigung für Zeitversäumnis.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte jedoch die erste Instanz, die seitens der F-AG geltend gemachten Kosten als Ersatz notwendiger Barauslagen qualifizieren müssen. Unter Barauslagen sind nämlich alle jene Kosten zu verstehen, die durch die Beschaffung aller

erforderlichen Behelfe und Beweismittel entstanden sind (siehe Stoll, Kommentar zur BAO, Band 2 zu § 176, Seite 1855f).

Der Umfang der zu ersetzenen notwendigen Barauslagen ist gem. § 181 BAO (Sachverständigen) zu beurteilen (siehe Stoll, Kommentar zur BAO, Band 2 zu § 176, Seite 1855f). Als notwendige Barauslagen eines Sachverständigen werden insbesondere Kosten für die Beziehung von Hilfskräften und sonstige, die durch die Tätigkeit des Sachverständigen im Verfahren verursachten Kosten, verstanden (siehe Stoll, Kommentar zur BAO, Band 2 zu § 181, Seite 1880f).

Zur Erfüllung Ihrer Auskunftsverpflichtung hat die F-AG die verfahrensgegenständlichen Daten eigens bei ihrer Betreibergesellschaft E anfordern müssen, die eine spezielle Systemauswertung durchgeführt hat.

Die geltend gemachten Kosten setzen sich einerseits aus den der E GmbH durch die Datenerhebung entstandenen Kosten und andererseits aus den Kosten zusammen, die der F-AG durch die Beauftragung, Prüfung und Übermittlung an die ersuchende Behörde erwachsen sind. Der beantragte Kostenersatz entspricht daher in sachlicher und rechtlicher Hinsicht jenen Kosten, die einem Sachverständigen durch die Beziehung einer Hilfskraft entstehen würden. Der beantragte Kostenersatz ist daher jedenfalls unter dem Titel der notwendigen Barauslage ersatzfähig.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag auf Abweisung vor. Der Amtsbeauftragte begründete diesen Antrag sinngemäß und auszugsweise damit,

- dass aus der Rechnung in keiner Weise hervorgehe, warum die Aufwendungen für die Datenerhebung Barauslagen sein sollen. Es könne selbst dann nicht von Barauslagen gesprochen werden, wenn die E eine spezielle Systemauswertung durchzuführen hatte und die Bw. zeitlichen Aufwand und die Zeit von Mitarbeitern zu verwenden hatte.
- Schon die Höhe des Rechnungsbetrages lasse es als höchst zweifelhaft erscheinen, dass derartige Kosten für eine EDV-Abfrage angelaufen sein sollen. Es könne als fast völlig sicher und damit als gegeben angenommen werden, dass es sich dabei fast ausschließlich um pauschale Zeitabgeltungen handelt.
- Die denkbare Möglichkeit wonach die Fa. E die Erhebungsleistung der Bw. fakturiert haben könnte, komme als Barauslage ebenfalls nicht in Betracht. Der Begriff Hilfskraft könne hier aufgrund des wirtschaftlichen Naheverhältnisses nicht gemeint sein, vielmehr wäre von konzernartigen Verrechnungspreisen für die EDV-Aushebung auszugehen, welche auf ihre Rechtfertigung schlachtweg unnachprüfbar wären und somit dem Sinne der Bestimmung, nämlich Aufwendungen zu entschädigen (und nicht etwa Gewinne zu erwirtschaften) gar nicht gerecht werden könnte.

Auf Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates erklärte der Amtsbeauftragte, dass die Rechnung vom 11.8.2005 zwar ursprünglich im Original vorgelegen sei, dass sie aber nicht mehr bei den Akten zu finden sei, weil sie offenbar an die Bw. rückübermittelt wurde. Eine Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates bei der Bw. per e-mail führte vorerst nur zur Auskunft, dass das Original dem Finanzamt übermittelt worden sei.

Der Amtsbeauftragte legte einen Ausdruck des Auskunftsersuchens gem. § 143 BAO vor, das an die Bw. adressiert ist. Vorgelegt wurde weiters der Ausdruck einer e-mail einer Bearbeiterin der F-AG vom 4.8.2005, die von der Absenderin v@a.at an das anfragende Organ des Finanzamtes gesendet wurde und in der auf eine Datenübermittlung (offenbar in Dateiform)

hingewiesen wird. Aus dieser e-mail kann man ersehen, dass die vom Reklamationsmanagement der E GmbH zur Verfügung gestellt worden sind. Konkret handelt es sich um drei Dateien im excel-Format.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 85 Abs. 2 BAO lautet:

*Formgebrechen von Eingaben wie auch das **Fehlen einer Unterschrift** berechtigen an sich die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.*

Dazu ergänzt § 86 Abs. 1 BAO auszugsweise:

*Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, können auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. ... Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das **Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel** darstellt. Die Abgabenbehörde kann jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen lässt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis aufzutragen, dass dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.*

Die Übermittlung von Anbringen via Telekopierern (Faxgeräten) ist zulässig. In diesem Fall ist das Original des Anbringens vor Einreichung zu unterschreiben und durch sieben Jahre zu Beweiszwecken aufzubewahren (Verordnung BGBI. II Nr. 395/2002, gültig ab 1.1.2003).

§ 143 Abs. 4 BAO führt aus:

Die Bestimmungen über Zeugengebühren (§ 176) gelten auch für Auskunftspersonen, die nicht in einer ihre persönliche Abgabepflicht betreffenden Angelegenheit herangezogen werden.

§ 176 BAO regelt:

*(1) Zeugen haben Anspruch auf Zeugengebühren; letztere umfassen den Ersatz der notwendigen Reise- und Aufenthaltskosten und die Entschädigung für Zeitversäumnis unter den gleichen Voraussetzungen und im gleichen Ausmaß, wie sie Zeugen im gerichtlichen Verfahren zustehen, sowie den Ersatz der notwendigen **Barauslagen**.*

*(2) Der Anspruch gemäß Abs. 1 ist bei sonstigem Verlust **binnen zwei Wochen** nach der Vernehmung oder dem Termin, zu welchem der Zeuge vorgeladen war, an welchem er aber ohne sein Verschulden nicht vernommen worden ist, mündlich oder schriftlich bei der Abgabenbehörde geltend zu machen, welche die Vernehmung durchgeführt oder den Zeugen vorgeladen hat. Diese Abgabenbehörde hat auch über den geltend gemachten Anspruch zu entscheiden.*

§ 1 UStG 1994 lautet auszugsweise:

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch ...

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). ...

§ 276 Abs. 6 BAO bestimmt im ersten Satz:

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

§ 289 Abs. 1 BAO lautet:

*Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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) 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.*

Unbestritten ist, dass die F-AG als Auskunftsperson iSd § 143 BAO herangezogen wurde und dass diese Angelegenheit nicht die persönliche Abgabenpflicht der Bw. betraf.

Aufgrund der vorliegenden Akten muss davon ausgegangen werden, dass die Bw. der Anfrage des Finanzamtes am 4. August 2005 in der Form nachkam, dass Daten in Dateiform (excel-Format) zur Verfügung gestellt wurden. Offenbar gab sich das anfragende Finanzamt mit dieser Form der Auskunftserteilung zufrieden.

Der Amtsbeauftragte legte eine Kopie eines Auskunftsersuchens gem. § 143 BAO vor, das an die Bw. adressiert ist. Daraus ist ersichtlich, dass das Auskunftsersuchen vom entscheidenden Finanzamt gestellt wurde. Damit handelt es sich beim entscheidenden Finanzamt um die Abgabenbehörde, welche nach der Bestimmung des § 176 Abs. 2 erster Satz BAO zuständig ist.

I) Fehlende Unterschrift und Fallfrist

a) Unterschrift

Weder die ursprüngliche "Rechnung" noch die "1. Mahnung" tragen eine Unterschrift. Fehlt bei einem schriftlichen Anbringen zur Geltendmachung von Rechten die Unterschrift, ist zwingend mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen. Eine Sacherledigung ist der Behörde im

Interesse einer eindeutigen Zurechnung der Parteierklärung – vorerst - verwehrt (vgl. VwGH 27.4.1981, 2599/79).

Ausnahmsweise stellt das Fehlen der Unterschrift keinen Mangel dar, wenn die Unterschrift auf Anbringen fehlt, für die Schriftlichkeit gestattet ist und die auf telegraphischem und fernschriftlichem Wege oder via automationsunterstützter Datenübertragung eingereicht werden. Gestattet ist die Schriftform etwa dann, wenn eine Abgabenvorschrift die schriftliche oder mündliche Geltendmachung von Rechten wie die Geltendmachung von Zeugengebühren iSd § 176 Abs. 2 BAO vorsieht (Stoll, BAO³, § 86a BAO Rz 2).

Im konkreten Fall tragen sowohl die Rechnung wie auch die Mahnung keine Unterschrift und dürften ursprünglich körperlich beim Finanzamt eingebracht worden sein. Mangels Unterschrift wäre somit ein Mängelbehebungsverfahren nötig gewesen. In der Folge wurde – offenbar nach Aufforderung durch das entscheidende Finanzamt - die Rechnung am 26.9.2005 neuerlich an das Finanzamt übermittelt. Da diese neuerliche Einreichung per Telefax erfolgte, gilt der Mangel der fehlenden Unterschrift damit als geheilt. Die Berufung wurde körperlich eingebracht, trägt Originalunterschriften und wiederholt den Antrag auf Erstattung von Barauslagen. Damit müsste ein allenfalls bis dahin noch immer bestehender Mangel aufgrund des Fehlens einer Unterschrift jedenfalls spätestens im Zeitpunkt des Einlangens der Berufung als geheilt angesehen werden. Eine Sachentscheidung ist – im Bezug auf die Existenz der Unterschrift des Anbringens - zulässig.

b) Fallfrist

Die **Zweiwochenfrist** des § 176 Abs. 2 BAO ist eine nicht verlängerbare Fallfrist. Bei schriftlicher Aussage bzw. Auskunftserteilung gilt der Tag, an dem die Unterlagen zur Post gegeben werden, als für den Fristlauf maßgebender Tag (Ritz, BAO³, § 176 Tz 5 unter Berufung auf Ellinger/Wetzel, BAO, 116). Damit beginnt die Frist des § 176 Abs. 2 BAO am 4. August 2005 zu laufen und endet am 18. August 2005.

Es kann vom Unabhängigen Finanzsenat nach der derzeitigen Aktenlage nicht beurteilt werden, wann das Anbringen (Rechnung vom 11.8.2005) tatsächlich abgesendet bzw. beim zuständigen Finanzamt eingebracht wurde.

Ist das Original mit Einlaufstempel bzw. der Briefumschlag einer Eingabe in Verlust geraten und daher das Datum des Poststempels nicht mehr feststellbar, ist aber der Zeitpunkt der Aufgabe bei der Post für die Beantwortung der Frage der Rechtzeitigkeit der Wahrung einer Frist entscheidend, so hat die Behörde - sei es, dass die Partei die Wahrung der Frist, sei es, dass die Behörde den Ablauf der Frist behauptet – nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob die Eingabe noch

rechtzeitig zur Post gegeben worden ist oder nicht (vgl. VwGH 28.4.2005, 2004/16/0238 unter Hinweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar, 1184).

Im konkreten Fall liegen weder die ursprüngliche Originalrechnung (mit Einlaufstempel der Behörde) noch Ermittlungsergebnisse vor (Stellungnahme der Bw., Niederschriften über Zeugeneinvernahmen bezüglich einer allfälligen Rücksendung der Originalrechnung etc.), die die Beurteilung der Rechtzeitigkeit zulassen.

Diese Beurteilungsgrundlage wird durch das Finanzamt in weiterer Folge zu ermitteln sein.

II) Umfang der erstattungsfähigen Barauslagen

Ersatzfähig sind nach obigen Bestimmungen die

- notwendigen Reise- und Aufenthaltskosten und die Entschädigung für Zeitversäumnis unter den gleichen Voraussetzungen und im gleichen Ausmaß, wie sie Zeugen im gerichtlichen Verfahren zustehen, sowie
- der Ersatz der notwendigen Barauslagen.

Die Bw. machte in der Rechnung vom 11. August 2005 "Kosten für Datenerhebung" geltend und argumentiert in der Berufung ergänzend, dass die geltend gemachten Kosten sich aus den der E GmbH durch die Datenerhebung entstandenen Kosten und aus Kosten zusammensetzen, die der Bw. durch die Beauftragung, Prüfung und Übermittlung an die ersuchende Behörde erwachsen sind. Sie beantragt damit ausschließlich den Ersatz von Barauslagen. Es ist der Bw. zuzustimmen, wenn sie zum Schluss kommt, dass zu den notwendigen Barauslagen alle Aufwendungen gehören, die erforderlich sind, um die von der Behörde angeforderten Behelfe und Beweismittel herbeizuschaffen (*Stoll*, BAO, 1856; VwGH 3.7.1996, 93/13/0015).

Das Finanzamt beurteilt in seiner Entscheidung ausdrücklich einen Anspruch für Zeitversäumnis und stellt fest, dass im gegebenen Fall nur eine Entschädigung für Zeitversäumnis in Frage komme, da allen anderen Möglichkeiten von vornherein ausscheiden.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht nachvollziehbar, woraus das Finanzamt diese Ansicht ableitet. Er kann den Akten nicht entnehmen, dass die Bw. den Ersatz eines Einkommens- oder Verdienstentgangs beantragt hätte. Die diesbezüglichen Hinweise der Begründung des Finanzamtes müssen deshalb ins Leere gehen.

Spätestens nach Eingang der Berufung hätte klar sein müssen, dass die Bw. nicht den Ersatz einer Entschädigung für Zeitversäumnis begehrt. Im Gegenteil kommt klar zum Ausdruck, dass das Anbringen auf die Geltendmachung von Barauslagen gerichtet ist.

Aber selbst dann, wenn die Abgabenbehörde Gründe für Zweifel am Inhalt des Anbringens gehabt hätte, wäre sie – vor der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat - zu Ermittlungsschritten gezwungen gewesen, die diese Unklarheiten beseitigen (siehe § 276 Abs. 6 erster Satz BAO). Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nämlich nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl. VwGH 27.1.2005, 2004/16/0101). Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist – im Hinblick auf § 115 BAO – die Absicht der Partei zu erforschen (*Ritz*, BAO³, § 85 Tz 1 unter Verweis auf VwGH 28.1.2005, 2001/14/0229).

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft, die sich für Ihre Auskünfte immer ihrer Vertreter und ihres Personals bedienen muss. Solche Personen werden in der Regel entgeltlich tätig und damit für jede notwendige Tätigkeit Kosten verursachen.

Der Anspruch auf Ersatz von Barauslagen steht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insoweit zu, als die Erteilung der von der Behörde geforderten Auskünfte bzw. die Gewährung der entsprechenden Einsichtnahmen (etwa die Anfertigung der angeforderten Belegskopien) bei der gegebenen Büroorganisation Aufwendungen notwendig macht, die dem Vorgang direkt zuzuordnen sind (VwGH 24.9.2002, 2000/14/0126). Dazu zählen etwa Kosten für die Anfertigung von Kopien sowie das Sichtbarmachen von auf Datenträgern gespeicherten Daten (vgl VwGH 3.7.1996, 93/13/0015), die Kosten für das Personal zum Heraussuchen und Verräumen von Belegen (VwGH 24.9.2002, 2000/14/0126) sowie die Aufwendungen für Porto bei schriftlicher Befragung (*Ritz*, BAO³, § 176 Tz 4).

So hat der Verwaltungsgerichtshof im Falle der Auskunftserteilung durch eine Bank ausgesprochen, dass das Aufsuchen und Verräumen der Unterlagen mit dem Herstellen von Belegskopien unabdingbar verbunden ist. Es liege auf der Hand, dass sich ein mittels Auskunftsersuchen verpflichtetes Bankunternehmen für diese Arbeiten eines Dienstnehmers bedienen muss. Da ein Teil der Entlohnung des Dienstnehmers auf diese in Rede stehende Zeit entfalle, seien diesen Arbeitsvorgängen tatsächliche (pagatorische) Kosten zuzuordnen. Die Auffassung, mit solchen Arbeitsvorgängen stünden lediglich kalkulatorische Kosten in Zusammenhang, sei daher unrichtig (VwGH 24.9.2002, 2000/14/0126).

Nach Stoll trägt die Formulierung des § 176 Abs.1 BAO dem Umstand Rechnung, dass das Gebührenanspruchsgesetz 1975 (GebAG 1975, BGBI.Nr. 136/1975 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 98/2001) für Zeugen keinen Ersatz sonstiger Kosten bzw. notwendiger Barauslagen vorsieht (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1856).

Die BAO schafft somit eine eigenständige Anspruchsnorm für den Kostenersatz an Zeugen

bzw. Auskunftspersonen. Schon aus dem Wortlaut "**notwendige Barauslagen**" geht eindeutig hervor, dass der Ersatz von Auslagen vorgesehen ist. Daraus ist abzuleiten, dass nur

- tatsächlich aufgewendete Kosten erstattungsfähig sind, die
- notwendig waren.

Es steht der Auskunftsperson frei, sich der nach dem gegebenen Stand der Technik üblichen Einrichtungen zu bedienen. Soweit die Erteilung der von der Behörde geforderten Auskünfte bei der gegebenen Büroorganisation Aufwendungen notwendig macht, die dem Vorgang direkt zuzuordnen sind, steht der Anspruch auf Ersatz zu (VwGH 3.7.1996, 93/13/0015). Besteht die Büroorganisation somit darin, dass bestimmte Auswertungen bzw. Auskünfte nur unter Zuhilfenahme von Drittfirmen erstellt bzw. erteilt werden können, sind die damit notwendigerweise verbundenen Kosten erstattungsfähig.

Nicht zu den Barauslagen zählen deshalb rein kalkulatorische Kosten, Aufwendungen, die nicht in direktem Zusammenhang mit der Erteilung der Auskünfte stehen, und Kosten, die ein Dritter trägt, ohne sie an die Auskunftsperson zu verrechnen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass es beim Ersatz der Barauslagen nicht um die Entlohnung der Auskunftsperson für ihre Tätigkeit sondern nur darum gehen kann, einen durch die Erteilung der Auskünfte entstandenen pagatorischen Nachteil auszugleichen (Stoll, BAO-Kommentar, 1879). Der Auskunftsperson steht auf Antrag der Ersatz aller Barauslagen zu, die ihr zur Erfüllung der Auskunftsverpflichtung notwendigerweise erwachsen sind. Es kann keinen Unterschied machen, ob die Kosten durch eigene Arbeitnehmer oder durch die notwendige Beauftragung Dritter entstehen.

Im konkreten Fall argumentiert die Bw., dass die Barauslagen unter anderem "*aus den der E GmbH durch die Datenerhebung entstandenen Kosten*" zusammensetzen. Dazu ist zu sagen, dass Barauslagen nur dann erstattungsfähig sind, wenn sie **bei der Auskunftsperson** tatsächlich angefallen sind und der Erteilung der Auskünfte direkt zuordenbar sind.

Sollten Kosten bei der Fa. E GmbH entstanden sein, sind solche für die Bw. damit nur dann erstattungsfähig, wenn

- die Arbeiten der E in direktem Zusammenhang mit dem Auskunftsersuchen "Q-Kft." notwendig wurden,
- wenn die Beauftragung der Fa. E aufgrund der gegebenen Büroorganisation der Bw. erfolgte und
- wenn die Kosten an die Bw. verrechnet wurden.

Die Kosten sind von der Auskunftsperson konkret zu bezeichnen bzw. aufzugliedern und von der Abgabenbehörde in einem ordentlichen Ermittlungsverfahren von Amts wegen zu prüfen und zu beurteilen. Dies ist bisher unterblieben.

Die Bw. stellte ihre Kosten zuzüglich einer Umsatzsteuer von 20% "in Rechnung". Dazu darf angemerkt werden, dass die Erfüllung der Zeugenpflicht (und damit auch der Pflicht von Auskunftspersonen) keine umsatzsteuerbare Leistung ist, da es ihr sowohl an einem wirtschaftlichen Kalkül als auch an der Entgeltlichkeit fehlt. Zeugengebühren haben den Charakter von (echten) Schadenersatzleistungen und unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer, auch wenn der Zeuge (die Auskunftsperson) Unternehmereigenschaft besitzen sollte (siehe *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 58 unter Verweis auf VwGH vom 14.2.1986, 86/17/0023). Da eine Umsatzsteuerpflicht somit nicht vorliegt, sind die Barauslagen aus diesem Titel nicht mit einer Umsatzsteuer belastet. Es darf somit keine Umsatzsteuer "in Rechnung gestellt werden".

Eine Umsatzsteuer wäre allenfalls dann als Barauslage und damit als (echter) Schadenersatz ersatzfähig, wenn es sich dabei um eine Umsatzsteuer handelt, die der Bw. von einem anderen (dritten) Unternehmer für eine Leistung in Rechnung gestellt wurde und die von der Bw. etwa mangels Unternehmereigenschaft oder mangels umsatzsteuerpflichtiger Tätigkeit nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden durfte (vgl. sinngemäß für zivilrechtliche Schadenersatzansprüche auch Art. XII Z 3 Umsatzsteuereinführungsgesetz 1972, BGBl.Nr. 224/1972 idgF). Nur in diesem Fall und nur dann, wenn die Leistung dieses Dritten zur Erfüllung der Auskunftsverpflichtung notwendig war, würde eine Umsatzsteuer kostenwirksam und damit erstattungsfähig. **Ob dies im konkreten Fall gegeben ist, kann aufgrund der vorgelegten Akten nicht beurteilt werden und wird in der Folge im Zuge des weiteren Verfahrens zu klären sein.**

Damit muss ermittelt werden, wie sich der "in Rechnung gestellte" Betrag zusammensetzt, ob die enthaltenen Kosten tatsächlich notwendig, angefallen und direkt zuordenbar sind, ob die Kosten der Fa. E die obigen Voraussetzungen erfüllen und ob eine ausgewiesene Umsatzsteuer kostenwirksam wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt nicht mit der Ansicht des Amtsbeauftragten überein, dass der Anspruch auf den Ersatz von Barauslagen im konkreten Fall schon deshalb ausgeschlossen sei, weil aus der Rechnung und damit dem Antrag auf Ersatz von Barauslagen nicht hervorgehe, warum die Aufwendungen für die Datenerhebung Barauslagen sein sollen.

Der Antrag auf Ersatz von Barauslagen ist nicht formgebunden und hinsichtlich des Nachweises (der Glaubhaftmachung) der Barauslagen auch noch nach Ablauf der Zweiwochenfrist des § 176 Abs. 2 BAO ergänzungsfähig. Eine solche Ergänzung ist selbst im Rahmen einer ergänzenden Beweisaufnahme im Rechtsmittelverfahren durch die Abgabenbehörde unbedenklich (vgl. etwa VwGH 18.9.2000, 96/17/0360).

Machte die Anfrage der Behörde bzw. die Erstellung der entsprechenden Unterlagen eine spezielle Systemauswertung notwendig und wurde diese im Wege der Beauftragung der Fa. E

erstellt, so schließt die Tatsache, dass die Bw. und die Auftragnehmerin gesellschaftsrechtlich verbunden sind, für sich noch nicht aus, dass der Auftragnehmerin für Ihre Tätigkeit ein Entgelt zustehen kann, das zu Barauslagen der Bw. führt. Der Unabhängige Finanzsenat kann dem Amtsbeauftragten auch nicht darin folgen, dass in diesem Fall von einem "konzernartigen Verrechnungspreis" auszugehen sei, der "schlichtweg unnachprüfbar" wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat kann nicht erkennen, warum die Nachprüfbarkeit von Kosten allein mit einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung zusammenhängen sollen und sieht sich auch nicht in der Lage, allein aufgrund der Höhe des Rechnungsbetrages abzuschätzen, ob diese Kosten angelaufen sein können oder nicht.

Die Höhe der bei der Auskunftsperson tatsächlich angefallenen, notwendigen Barauslagen muss in einem ordentlichen Ermittlungsverfahren geklärt werden. Den Argumenten des Amtsbeauftragten im Beiblatt zur Vorlage des Aktes an den Unabhängigen Finanzsenat kann somit – jedenfalls derzeit - nicht gefolgt werden.

III) Aufhebung des Bescheides

Wie ausführlich dargestellt, sind Ermittlungen unterblieben, die für die Bescheiderlassung unumgänglich sind. Dies betrifft sowohl die Wahrung der nicht verlängerbaren Fallfrist des § 176 Abs.2 BAO als auch die zulässige Höhe der tatsächlich angefallenen Barauslagen (inklusive einer allenfalls ersatzfähigen Umsatzsteuer).

Aufgrund des Umfanges der unterlassenen Ermittlungstätigkeiten hält es der Unabhängige Finanzsenat für zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen. Da der Unabhängige Finanzsenat dadurch keinen überwiegenden Nachteil für die Bw. erkennen kann, war spruchgemäß zu entscheiden.

Das Anbringen (Rechnung vom 11.08.2005 in Verbindung mit der Mahnung vom 15.09.2005) ist damit wieder unerledigt.

Salzburg, am 16. Jänner 2006