



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 3

GZ. RV/0397-I/07,  
miterledigt RV/0398-I/07,  
RV/0399-I/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, Ort, Straße, vertreten durch Mag. Norbert Huber, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Adolf Pichler Platz 4/II, vom 24. Jänner 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes FA vom 12. Jänner 2007 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer Außenprüfung schrieb das Finanzamt dem Arbeitgeber mit Bescheiden, welche am 12. Jänner 2007 im Bundesrechenzentrum gedruckt wurden, Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzung „*aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung*“ erfolgt sei.

Aus dem den Bescheiden beiliegenden Bericht „gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung“ wird unter der Überschrift „Sachverhaltsdarstellung“ ausgeführt:

*„Im Zuge der Lohnabgabenprüfung wurden die vom Lohnverrechnungsbüro (...) erstellten Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt. Diese werden aufgrund von den im Betrieb geführten Wochendienstplänen erstellt. Die Originalaufzeichnungen werden nach Übernahme der Arbeitszeiten von der Firma ... vernichtet (lt. Telefonat mit Fr. ... am 22.11.2006).“* Im Weiteren wird vom Finanzamt sodann festgehalten, dass Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei seien, wenn die tatsächlich geleisteten Stunden an Hand von zeitnah erstellten

Aufzeichnungen nachgewiesen würden. Unter zeitnahe Aufzeichnung sei nach ständiger Rechtsprechung ein Zeitraum *„innerhalb einer Woche“* anzusehen. Da bereits nach dem Arbeitszeitgesetz die tatsächlichen Arbeitszeiten laufend aufzuzeichnen seien, könnten für den Nachweis von Arbeitszeiten die Arbeitszeitaufzeichnungen im Sinne des § 26 AZG herangezogen werden, da diese den Begriff *„zeitnah“* erfüllen würden. Zudem wäre eine doppelte Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen nicht zweckmäßig und zielführend. Die monatlichen Stundenauswertungen, auch wenn diese die zeitliche Lagerung der Arbeitszeiten beinhalten, seien nicht als zeitnahe Aufzeichnungen im Sinne des § 68 EStG 1988 zu werten und entsprächen daher nicht den Erfordernissen des § 68 EStG 1988.

Im Schätzungswege wären von den steuerfreien Zuschlägen nach § 68 Abs. 1 EStG 50% nachversteuert worden. Dabei seien die Zuschläge der Personen ausgeschieden worden, *„für die keine Lohnsteuer lt. Lohnverrechnung einbehalten“* worden wäre. Der Steuersatz sei mit 30% geschätzt worden.

In den Berufungen gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide rügte der steuerliche Vertreter vorerst deren Mangelhaftigkeit mit dem Argument, dass diesen eine Begründung gänzlich fehle. Der Hinweis auf die durchgeführte Lohnsteuerprüfung sei eine reine Leerformel und Floskel. Dem Abgabepflichtigen obliege es nicht, *„in Denksport herauszufiltern, warum und auf welcher gesetzlichen Grundlage ein Bescheid behördlich“* erlassen werde *„und wie sich eine mit Bescheid verordnete Leistungspflicht überhaupt materiell zusammensetzen könnte“*. In den Bescheiden (und nur auf diese komme es bei dessen Überprüfung an) fänden sich keinerlei Hinweise auf lose beigeschlossene Feststellungen als deren integrierender Bestandteil und auch keine Ankündigung im Sinne des § 245 BAO, wonach eine Begründung zu den Bescheiden noch ergehen würde. Die Bescheide seien daher bereits rechtswidrig in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Beziehe man die Ausführungen bzw. *„Feststellungen“* im Bericht nach § 150 BAO in die Betrachtung mit ein, wären die Bescheide auch *„materiellrechtswidrig“*.

Die Abgabenbehörde bezeichne nämlich noch selbst im Sinne des § 26 AZG geführte Arbeitszeitaufzeichnungen als auch nach der Rechtsprechung ausreichend zeitnah geführte Aufzeichnungen, verlasse aber im Weiteren jegliche rechtliche Grundlage, wenn den gegenständlich vorliegenden und zudem ausnahmslos von den betreffenden (zivilrechtlich entgeltberechtigten) Arbeitnehmern auch hinsichtlich deren inhaltlicher Richtigkeit ausdrücklich eigenhändig gefertigt bestätigten monatlichen Arbeitszeitznachweisen gesetzliche Entsprechung abgesprochen werde und sofort zur für möglich befundenen Schätzung geschritten werde. Es werde weder das Vorliegen der Schätzungsbefugnis noch die Schätzungsmethode dargelegt. Im Weiteren wird seitens des Berufungswerbers auf die

Richtigkeit und das Ausreichen bzw. die Beweiskraft der vorgelegten Aufzeichnungen eingegangen.

Das Finanzamt legte die am 25. Jänner 2007 beim Finanzamt eingelangten Berufungen und den Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (Einlangen beim UFS am 25. Juni 2007) vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob der Berufungswerber an seine Arbeitnehmer ausbezahlte Zuschläge zum Grundstundenlohn zu Recht nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen hat.

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind neben anderen genannten Zulagen auch Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360,00 monatlich steuerfrei.

Aus dem Zusammenhalt des Inhaltes des Verwaltungsaktes ist ableitbar, dass es sich bei den in Rede stehenden Zuschlägen um solche handelt, die (im Gastgewerbe) für Arbeitsleistungen an Sonntagen geleistet werden. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17.12.2002, 2000/14/0098, ausgeführt, dass nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 68 Abs 1 EStG 1988 die Steuerfreiheit von Zuschlägen, sofern sie den gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrag nicht überschreiten, nur davon abhängig ist, dass diese Sonntags- (oder Feiertags-)arbeit oder die mit dieser Arbeit zusammenhängenden Überstunden abgelten.

Der damaligen Ansicht der belangten Behörde, dass auf Grund eines nach Kollektivvertrag zustehenden Ersatzruhetages eine begünstigte Besteuerung der geleisteten Zuschläge nicht in Frage komme, wurde im genannten Erkenntnis eine klare Absage erteilt und somit festgehalten, dass Kollektivvertragsrecht den normativen Inhalt des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht verändern kann.

Daraus folgt, dass für die Beurteilung der Steuerfreiheit von Zuschlägen lediglich die Bestimmungen des § 68 EStG 1988 heranzuziehen sind. Nach dessen Abs. 1 sind seitens des Arbeitgebers ausbezahlte Zuschläge u.a. für Sonn- oder Feiertagsarbeit bis zum festgelegten Höchstbetrag steuerfrei. In den weiteren Absätzen des § 68 EStG 1988 wird sodann, abgesehen von den Regelungen betreffend Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen,

- der Begriff von Überstunden näher erläutert und festgelegt, dass als Überstunde jede über die durch in Z 1 bis 7 aufgezählte lohngestaltende Vorschriften definierte

Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde gilt und als Überstundenzuschläge die durch diese Vorschriften festgelegten Zuschläge gelten,

- bestimmt, dass für das Vorliegen von Nachtarbeit bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen sind und
- ab dem Jahr 2005 normiert, dass Zuschläge und Überstundenzuschläge für Arbeiten an einem Ersatzruhetag wie Zuschläge gemäß Abs. 1 zu behandeln sind, wenn derartige Zuschläge für an Sonntagen geleistete Arbeit nicht zustehen.

Für Überstundenzuschläge sieht das Einkommensteuergesetz somit vor, dass als solche sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nur jene gelten, die sich aus den näher beschriebenen und abschließend aufgezählten „lohngestaltenden Vorschriften“ ergeben, wobei diesbezüglich auch innerbetriebliche Vereinbarungen für alle oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern mitumfasst sind, was dem Arbeitgeber einen weiten Gestaltungsspielraum ermöglicht. Nicht ableiten lässt sich aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen aber, dass die Begünstigung von Zuschlägen für Arbeiten an einem Sonntag oder einem Feiertag – abgesehen von allfällig in Richtung § 21 BAO gehenden Vorgangsweisen - von einer anderen Voraussetzung abhängig ist, als von der Tatsache, dass an einem Sonntag oder Feiertag vom Arbeitnehmer tatsächlich gearbeitet wurde. Insbesondere enthält das Einkommensteuergesetz in diesem Zusammenhang keinerlei Hinweis, aus dem sich das Vorliegen einer entsprechenden lohngestaltenden Vorschrift als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung herauslesen lässt. Somit steht fest, dass es dem Arbeitgeber unbenommen bleibt auch aus eigener Entscheidung und ohne arbeitsrechtlichen Zwang ausbezahlte Zuschläge für Arbeitsstunden an Sonn- oder Feiertagen in die Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 einzubeziehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar, § 68 EStG 1988 Tz 5.1.).

Auf Grund des im Steuerrecht vorgegebenen Zuflussprinzips ist daher im Zusammenhang mit Zuschlägen für Sonn- und Feiertagsarbeit nicht zu untersuchen, ob allenfalls eine von dritter Seite vorgegebene lohngestaltende Vorschrift dem Arbeitgeber die Verpflichtung zur Auszahlung derartiger Zusatzleistungen auferlegt und in welchem Ausmaß ein entsprechender Anspruch seitens des Arbeitnehmers besteht.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass unter der Voraussetzung, dass an Sonn- oder Feiertagen tatsächlich Arbeitsleistungen erfolgt sind, für die an solchen Sonn- oder Feiertagen geleisteten Arbeitsstunden gezahlte 50%-Zuschläge zum Grundlohn als Sonn- oder Feiertagszuschläge (innerhalb des gesetzlich normierten Höchstbetrages) steuerfrei ausbezahlt werden können. Dass und in welchem Ausmaß an Sonn- und Feiertagen

tatsächlich gearbeitet wurde, ist vom Arbeitgeber nachzuweisen. Das Einkommensteuergesetz enthält hinsichtlich der Form des Nachweises jedoch keine zwingenden Festlegungen. Im Zusammenhang mit Überstunden hat der Verwaltungsgerichtshof zu dieser Problematik ausgeführt, dass ein entsprechender Nachweis in aller Regel nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbracht werden kann, aus denen hervorgeht, an welchen Tagen und zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat (vgl. bspw. VwGH 25.4.2001, 96/13/0029).

Als Nachweis für die tatsächliche Ableistung von Arbeitsstunden an Sonn- und Feiertagen hat der Arbeitgeber durch eine von ihm beauftragte Firma edv-mäßig erstellte Arbeitszeitrachweise vorgelegt, welche von den jeweiligen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern nach deren Erstellung zur Bestätigung der Richtigkeit gegengezeichnet wurden. Zu diesen wird in der Berufung ausgeführt, *„dass nicht irgendwelche Uraufzeichnungen fehlen oder vernichtet“* worden wären, *„vielmehr vom B gesetzeskonforme Arbeitszeitaufzeichnungen durch die monatlich geführten Arbeitszeitrachweise erstellt“* worden wären. Strittig ist nunmehr lediglich die Beweiskraft dieser Unterlagen.

Dazu ist vorerst auf § 166 BAO zu verweisen, nach dem als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Das Beweisverfahren im Abgabenrecht wird somit beherrscht vom Grundsatz der Unbeschränktheit und der Gleichwertigkeit der Beweismittel. Nach Durchführung der durch § 115 Abs. 1 BAO gebotenen Ermittlungen ist nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die im vorliegenden Fall vorgelegten Unterlagen stellen weiters Urkunden iSd § 168 BAO dar, welche als Privaturkunden hinsichtlich der inhaltlichen Richtigkeit der freien Beweiswürdigung unterliegen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, § 169 Tz 9).

Vom Finanzamt wurde diesen Urkunden die Beweiskraft abgesprochen, weil diese *„nicht als zeitnahe Aufzeichnungen im Sinne des § 68 EStG 1988 zu werten“* wären und *„daher nicht den Erfordernissen des § 68 EStG“* entsprechen würden. Im Weiteren führte das Finanzamt sodann aus, dass Arbeitszeitaufzeichnungen im Sinne des § 26 AZG für den Nachweis herangezogen werden könnten.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang vorerst, dass § 26 AZG keine ausdrücklichen Vorgaben über die Art der Führung der Aufzeichnungen in zeitlicher Hinsicht enthält. Aus dem Zweck der gesetzlichen Regelungen lässt sich allerdings ableiten, dass diese Aufzeichnungen

laufend (im Regelfall bei nicht außerhalb des Betriebsgebäudes tätigen Arbeitnehmern täglich) zu führen sind. Abs. 7 der genannten Bestimmung legt durch den Hinweis auf § 78 Abs. 5 EStG 1988 weiters fest, dass eine zumindest monatsweise Ermittlung der Überstunden notwendig ist, um diese in der Abrechnung ausweisen zu können. Aus der Pflicht zur monatsweisen Ermittlung (=Berechnung der Anzahl der Überstunden) kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch nicht abgeleitet werden, dass deshalb auch die Aufzeichnungen nur monatsweise zu erstellen sind.

Die einschlägigen kollektivvertraglichen Bestimmungen regeln zudem, dass vom Arbeitgeber über die geleistete Arbeitszeit und deren Entlohnung Aufzeichnungen zu führen sind und die geleisteten Überstunden dem Arbeitnehmer „*wöchentlich, jedenfalls zum Monatsende,*“ zu bestätigen sind. Wenn der Berufungswerber daraus ableitet, dass eine (ausschließlich) monatliche Aufzeichnung zulässig wäre, kann dieser Ansicht ebenso nicht gefolgt werden. Vielmehr ergibt sich aus diesen Bestimmungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lediglich, dass zusätzlich zur wöchentlich verpflichtenden Bestätigung eine – im Zusammenhang mit der monatlichen Lohnabrechnung bestehende – weitere Verpflichtung zur Bestätigung am jeweiligen Monatsende besteht. Die Verpflichtung zur laufenden Aufzeichnung wird durch diese Bestätigungspflicht jedoch nicht berührt. Letztlich ist aus den Bestimmungen des Kollektivvertrages auch nicht ableitbar, dass die Verpflichtung zur Führung von laufenden Arbeitszeitaufzeichnungen durch das Bestehen einer Durchrechnungsvereinbarung abgeändert wird. Vielmehr kann in diesem Fall lediglich die Abrechnung und Auszahlung von Überstundenzuschlägen zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

Für die steuerliche Beurteilung sind diese Überlegungen jedoch nicht primär entscheidend. Eine allfällige Verletzung (arbeits-)rechtlicher Vorschriften spielt nämlich grundsätzlich für die Besteuerung der zugeflossenen Bezüge nur dann eine Rolle, wenn deren Einhaltung Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung wäre, was im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, oder wenn im Zusammenhang mit einer Verletzung dieser Verpflichtungen ein entsprechender Nachweis für die begünstigte Besteuerung (etwa durch andere taugliche Beweismittel) nicht erbracht werden könnte.

Im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes, welches von einer Vernichtung von Unterlagen spricht, wird in der Berufung eine solche Vernichtung bestritten und blieben die Berufungsausführungen im Weiteren durch das Finanzamt unkommentiert und unbestritten. Auch dem Verwaltungsakt ist keinerlei Hinweis auf ein allenfalls mit einer Vertreterin der beauftragten Lohnverrechnungsfirma geführtes, die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes bestätigendes, Telefonat ersichtlich.

Zu beachten ist weiters die Bestimmung des § 124 BAO, nach welcher die Verpflichtung zur Führung und Aufbewahrung von Aufzeichnungen, die auf Grund anderer gesetzlicher Vorschriften (zB dem Arbeitszeitgesetz) besteht, auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen ist, soweit sie der Erfassung abgabepflichtiger Tatbestände dient. Wenn nunmehr seitens des Arbeitgebers die als Grundlage für die Erstellung der vorgelegten edv-mäßig durch eine auswärtige Firma gefertigten Arbeitszeitznachweise dienenden Unterlagen – wenn solche geführt worden sind - nicht mehr vorgelegt werden können, könnte darin gleichwohl ein Verstoß gegen die Bestimmungen des § 26 AZG und somit auch gegen § 124 BAO erblickt werden, wie in der Nichtführung solcher Unterlagen.

Nach dem Wortlaut des § 184 Abs. 3 BAO besteht eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde u.a. dann, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt. Nach Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, § 184 Tz 6, normiert die letztgenannte Bestimmung jedoch eine Schätzungsbefugnis nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist.

Im gegenständlichen Fall steht unstrittig fest, dass der Betrieb des Berufungswerbers auch an Sonn- und Feiertagen geöffnet hatte und an diesen Sonn- und Feiertagen auch Arbeitnehmer tätig wurden. Unstrittig ist weiter und ergibt sich dies zweifelsfrei aus den im Verwaltungsakt aufliegenden Unterlagen, dass für die nach den vorgelegten Beweismitteln an Sonn- und Feiertagen geleisteten Arbeiten ein Zuschlag zum Grundlohn bezahlt wurde. Aus der Sicht des Einkommensteuergesetzes ist – wie oben ausgeführt – nicht zu beurteilen, ob diese Auszahlung entsprechend den arbeitsrechtlichen Vorschriften zwingend erfolgte und ob der Arbeitgeber seinen arbeitsrechtlichen Verpflichtungen vollumfänglich nachgekommen ist. Vielmehr ist ausschließlich von Bedeutung, ob die ausbezahlten Zuschläge einer Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 zugänglich sind, was für tatsächlich geleistete Überstunden kollektivvertraglich geregelt, für Sonn- und Feiertagszuschläge bei tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden an diesen Tagen unabhängig von arbeitsrechtlichen Vorschriften der Fall ist.

Aus dem Verwaltungsakt und den aus dem abgabenrechtlichen Informationssystem zugänglichen Daten ergibt sich, dass die in Rede stehenden Zuschläge nahezu vollständig an als Kellnerin oder als Köchin beschäftigte Dienstnehmerinnen bzw. Dienstnehmer ausbezahlt wurden. Gerade bei einer derartigen Beschäftigung und in Anbetracht der Gesamtanzahl der Arbeitnehmer und der Betriebsstruktur des Berufungswerbers liegt die Annahme nahe, dass die entsprechenden Arbeitnehmer auch tatsächlich an Sonn- und Feiertagen gearbeitet haben. Wenn nunmehr als Nachweis für die an Sonn- und Feiertagen geleistete Arbeitsstunden die

edv-mäßig erstellten und von den betroffenen Arbeitnehmern eigenhändig unterzeichneten Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt werden, welche zudem – in dem Umfang, in dem diese auf Grund der im Verwaltungsakt aufliegenden Kopien von der Abgabenbehörde zweiter Instanz beurteilbar sind – in sich schlüssig und nachvollziehbar sind und keineswegs den Anschein erwecken, dass willkürlich allenfalls überlange Arbeitszeiten zur Maximierung steuerlicher Vorteile auf Sonn- und Feiertage „verlegt“ wurden, kann allein das Fehlen der „Grundaufzeichnungen“ nicht dazu führen, dass eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für das Finanzamt unmöglich und somit eine Schätzungsbefugnis gegeben ist. Vielmehr wäre es Angelegenheit des die inhaltliche Richtigkeit dieser Urkunden bezweifelnden Finanzamtes gewesen, in einem den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteiengehörs seine Ansicht durch Dokumentation im Verwaltungsakt und Ausführungen in den Bescheiden entsprechend zu untermauern und zu begründen.

Dazu ist festzuhalten, dass der Berufungswerber im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren vollkommen zu Recht rügt, dass die Begründung des Finanzamtes im Bericht, wenn diese mangels Verweis in den bekämpften Bescheiden überhaupt als Bestandteil derselben anzusehen sein sollte, in keiner Weise ausgereicht, die gegenständlichen Bescheide inklusive der Berechtigung zur Schätzung zu tragen. Entscheidend ist aber auch, dass sich weder aus den Bescheiden noch sonst aus dem Verwaltungsakt eine Grundlage für weitere – von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu führende oder zu veranlassende – Ermittlungen herauslesen lässt. Dies umso mehr, als seitens des Finanzamtes den Ausführungen in der Berufung weder im Vorlagebericht entgegengetreten wurde, noch die Berufung als Anlass genommen wurde, allenfalls selbst weitere Ermittlungen anzustellen und/oder im Wege einer Berufungsvorentscheidung klarstellende Ausführungen zu tätigen. Aus dieser Tatsache ergibt sich zwangsläufig, dass das Finanzamt den gegenständlichen Fall als entscheidungsreif betrachtet und keinerlei zusätzliche Vorbringen mehr zu erstatten hat.

Der Unabhängige Finanzsenat hat daher auf Grund der gegebenen Aktenlage zu entscheiden. Nach dieser ergibt sich, dass unter Gesamtwürdigung aller Umstände des gegenständlichen Falles alleine aus der Tatsache, dass „Grundaufzeichnungen“ nicht geführt bzw. nicht vorgelegt wurden (werden konnten) keinerlei Berechtigung zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ersichtlich ist, da auf Grund des gegebenen Sachverhaltes in Verbindung mit den vorgelegten Beweismitteln mit ausreichender Gewissheit davon ausgegangen werden kann, dass der Berufungswerber die Zuschläge für tatsächlich geleistete Arbeitsstunden ausbezahlt und diese nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu Recht steuerfrei belassen hat.



Eine andere rechtliche Würdigung wäre nur dann zulässig, wenn bereits das Finanzamt im Zuge seiner Ermittlungsverpflichtung Feststellungen getroffen hätte, welche Anlass dazu geben würden, im Zusammenhang mit einem konkret angeführten und belegten Sachverhalt, den seitens des Berufungswerbers vorgelegten Beweismitteln die inhaltliche Richtigkeit abzusprechen. Dies umso mehr, als es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates sein kann, zur Untermauerung des Standpunktes einer Partei nach allfällig vorhandenen Beweismitteln zu suchen, obwohl keinerlei Anhaltspunkte vorliegen, die gegen die Richtigkeit der schlüssigen und durch zulässige Beweismittel belegten Ausführungen der anderen Verfahrenspartei sprechen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Abschließend, wenn auch für den vorliegenden Fall nicht von ausschlaggebender Bedeutung, darf zu den Verfahrensrügen des Berufungswerbers angemerkt werden, dass dieser vollkommen zu Recht darauf hinweist, dass die angefochtenen Bescheide mit ihren Begründungen in keiner Weise geeignet sind, einen effizienten Rechtsschutz bzw. eine Geltendmachung der Rechte des Abgabepflichtigen zu gewährleisten (vgl. dazu Beiser, Steuern, 2. Auflage, Kap. „Abgabenverfahren“ Pkt. 3.4). Auch für den Unabhängigen Finanzsenat reichten die angefochtenen Bescheide (sogar in Kombination mit dem Akteninhalt) in keiner Weise aus, die Festsetzungen des Finanzamtes nachzuvollziehen. So wurde beispielsweise die Bemessungsgrundlage im Bericht nur gesamthaft für alle drei berufsgegenständlichen Jahre in einem Betrag dargestellt und – offenbar – zu gleichen Teilen auf die einzelnen Jahre verteilt. Wie das Finanzamt zu dieser Bemessungsgrundlage gelangte, war für den Unabhängigen Finanzsenat erst nach Einsichtnahme in das abgabenrechtliche Informationssystem und die darin aufscheinenden einzelnen Lohnzettel aller Arbeitnehmer nachvollziehbar. Dabei stellte sich aber heraus, dass die Summe der steuerfrei ausbezahlten Zuschläge in jedem der drei berufsgegenständlichen Jahre eine unterschiedliche Höhe erreichte, weshalb vollständig unklar bleibt, wie das Finanzamt mit den bekämpften Bescheiden in jedem Jahr jeweils eine gleich hohe Lohnsteuernachforderung festsetzen konnte. Zudem blieb die Anwendung des § 86 Abs. 2 EStG 1988 vom Finanzamt vollkommen unkommentiert, obwohl diesbezüglich bei der geringen Zahl der von der Nachversteuerung betroffenen Arbeitnehmer(innen) bereits das Vorliegen der als Anwendungsvoraussetzung normierten unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der genauen Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Nachforderung wohl in keiner Weise gegeben erscheint. Letztlich wird im gegenständlichen Fall in den Bescheidsprüchen auf § 82 EStG 1988 Bezug genommen und ausgeführt, dass der Berufungswerber „für die *Einhaltung* (gemeint wohl: Ein**b**ehaltung) und *Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch genommenen* (gemeint wohl: genommen)“ werde,

womit offenbar die Haftung des Arbeitgebers geltend gemacht wird, welche sich jedoch ausschließlich auf die Lohnsteuer und nicht auf die lohnabhängigen Abgaben schlechthin bezieht, da weder der in den gegenständlichen Sammelbescheiden (unbestritten) mit € 0,00 festgesetzte Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen noch der ebenfalls (unbestritten) mit € 0,00 festgesetzte Zuschlag zu diesem Beitrag vom Arbeitslohn einzubehalten sind und diesbezüglich in den bekämpften Bescheiden keine Haftungsinanspruchnahme zu erfolgen hatte bzw. mangels gesetzlicher Grundlagen erfolgen konnte.

Die im vorstehenden Absatz aufgezeigten Unzulänglichkeiten der mittels EDV-Programm erstellten und durch dieses vorgegebene, offenbar vom Finanzamt nicht abänderbare, Formulierungen enthaltenden Bescheide wären zwar auch noch in einem Berufungsverfahren durch den Unabhängigen Finanzsenat sanierbar, würden diesem jedoch die Aufgabe „übertragen“, im Ergebnis gleichsam einen rechtskonformen und die Vorgangsweise des Finanzamtes (und somit einer Verfahrenspartei) erstmals ausreichend begründenden „Erstbescheid“ zu erlassen und dadurch den einem Abgabepflichtigen gesetzlich gewährleisteten Instanzenzug in einer unzulässigen Weise beschneiden.

Innsbruck, am 3. April 2008