



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 3550 Langenlois, Bahnstraße 90, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt in Euro:

1999:	12.253,95 €
2000:	11.403,39 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt in A, eine Gastwirtschaft und wurde zunächst (nur) mit den daraus erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 veranlagt.

Nach Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wurden dem Finanzamt den Bw betreffende Lohnzettel für die Jahre 1999 und 2000 übermittelt. Die von der mit der Lohnverrechnung betrauten LBG Wirtschaftstreuhand GmbH (in der Folge LBG) übermittelten

Lohnzettel nennen als Arbeitgeber des Bw die PizzeriaC in T und weisen für den Zeitraum 6. Oktober bis 31. Dezember 1999 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 19.297,00 S und für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2000 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 82.831,00 S aus.

Das Finanzamt setzte nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 unter Berücksichtigung der sich aus den Lohnzetteln ergebenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neu fest.

In den gegen die neuen Sachbescheide erhobenen Berufungen bestreitet der Bw, von der PizzeriaC ein Entgelt erhalten zu haben.

Im Zuge der anschließenden Ermittlungen stellte das Finanzamt fest, dass Betreiber der Pizzeria die KKEG war. Diese hatte den Bw für die Zeit von 6. Oktober 1999 bis 5. Mai 2001 zur Sozialversicherung gemeldet und die Lohnzettel für den Bw übermittelt. Der Bw war gewerberechtlicher Geschäftsführer der KEG. Den eigentlichen Betrieb der Pizzeria führte der vom persönlich haftenden Gesellschafter der KEG mit Handlungsvollmacht ausgestattete KJ. Ein dem KJ übermitteltes Ergänzungsersuchen ließ dieser unbeantwortet.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen ab. Der Bezug der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte werde durch die von der LBG übermittelten Lohnzettel bescheinigt. Es sei schlüssig, dass der Bw für seine Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer entlohnt worden sei und ihm entsprechende Einkünfte zugeflossen seien.

Mit dem Vorlageantrag übermittelte der Bw eine anlässlich des mit Wirkung vom 16. Mai 2000 erfolgten Ausscheidens des gewerberechtlichen Geschäftsführers der KKEG ergangene Verständigung der Bezirkshauptmannschaft Baden. Dieser Verständigung zufolge war der Bw von 22. Oktober 1999 bis 16. Mai 2000 gewerberechtlicher Geschäftsführer der KEG.

Im Vorlageantrag führt der Bw dazu ergänzend aus, er selbst habe bei der Gewerbebehörde die Bestellung zum gewerberechtlichen Geschäftsführer zurückgezogen, weil er noch nie, auch nicht für 1999, seine ihm zustehende Entlohnung erhalten habe.

Über Auskunftersuchen des UFS übermittelte die LBG das den Bw betreffende Lohnkonto. Das Lohnkonto umfasst den Zeitraum Oktober 1999 bis Mai 2001 und weist einen monatlich gleich bleibenden Bruttolohn von 8.300,00 S bzw. ab Mai 2000 von 8.490,00 S aus. Das Lohnkonto gibt als Beruf des Bw Koch an und nennt als Eintrittsdatum den 6. Oktober 1999 und als Austrittsdatum den 3. Mai 2005. Als Austrittsgrund wird "Betriebsschließung" angegeben.

Die LBG teilte dazu Folgendes mit:

Den Auftrag zur Durchführung der Lohnverrechnung erteilte KJ. Dieser gab telefonisch auch den monatlich gleich bleibenden Bruttolohn des Bw bekannt. KJ informierte die LBG auch über die Beendigung des Dienstverhältnisses per 3. Mai 2001. Wer die Bezugsauszahlung durchgeführt hat und wie diese erfolgt ist, war der LBG nicht bekannt. Die im Rahmen der Lohnverrechnung erstellten Monatslohnzettel wurden von der LBG an KJ übermittelt. Die LBG übermittelte auch die monatlichen Beitragsnachweisungen an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse.

Die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse übermittelte dem UFS einen Kontoauszug der KKEG. Dieser weist einen seit Ende 2001 bestehenden Rückstand in Höhe von rd. 66.000,00 S aus. Ende 1999 bestand ein Rückstand in Höhe von rd. 56.000,00 S.

Am 21. März 2005 wurde KJ vom UFS als Zeuge einvernommen. Dieser gab an, die Pizzeria als Handlungsbevollmächtigter geführt zu haben. Er habe in dieser Funktion auch die Zahlungen für die KEG durchgeführt. Die KEG habe über kein Konto verfügt; die Zahlungen seien in bar abgewickelt worden.

Der Bw sei im Rahmen seiner Tätigkeit als gewerberechtlicher Geschäftsführer auch persönlich in der Pizzeria (tageweise und stundenweise) tätig gewesen. Es habe keine schriftliche Vereinbarung mit dem Bw gegeben.

Zur Auszahlung der Bezüge befragt gab KJ an, er habe die Auszahlungen in bar, laut den monatlichen Lohnzetteln, vorgenommen. Zur Geldübergabe sei es entweder in der Pizzeria oder im Gasthaus des Bw gekommen. Über eine Empfangsbestätigung verfüge er nicht. Es sei ihm auch nicht erinnerlich, ob andere Personen bei der Bezahlung anwesend waren. Anlässlich der Bezahlung sei dem Bw auch der Monatslohnzettel ausgefolgt worden.

Zu dem Umstand, dass der Bw seine Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer bereits mit 16. Mai 2000 zurückgelegt hat, erklärte KJ, der Bw habe ihm mitgeteilt, dass die Meldung bei der Gewerbebehörde nicht mehr notwendig sei.

KJ überreichte anlässlich seiner Befragung Kopien von Ausdrucken aus dem - von der LBG erstellten - Monatsjournal sowie der Barauszahlungsliste Dienstnehmer der Pizzeria für Feber bis April 2001. Darin sind Barauszahlungen der Gehälter für den Bw und für KJ verbucht. Ebenso ersichtlich sind die für diese Dienstnehmer zu entrichtenden Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge. Ferner überreichte der Zeuge Kopien der den Bw betreffenden Lohnzettel für Feber bis April 2001.

Am 20. April 2004 wurde der Bw vom UFS befragt. Dieser gab an, dass der Kontakt zur KKEG dadurch zustande gekommen sei, dass die KEG das seiner Mutter und seinem Bruder gehörende Gasthaus, in welchem dann die Pizzeria betrieben wurde, gepachtet habe. KJ habe ihn wegen der Gewerbeberechtigung angesprochen. Es hätte nur die mündliche Vereinbarung,

dass er seine Gewerbeberechtigung zur Verfügung stelle, gegeben. Bezüglich Entlohnung hätte es keine ausdrückliche Vereinbarung gegeben. Dem Bw sei zwar bewusst gewesen, dass er für 20 Stunden als Arbeitnehmer angemeldet werden musste. Um die Entlohnung habe er sich aber nicht gekümmert.

Zur Aussage des KJ, der Bw wäre auch persönlich in der Pizzeria tätig gewesen, erklärte dieser, er hätte zwar von Rechts wegen als gewerberechtlicher Geschäftsführer anwesend sein müssen. Tatsächlich habe er jedoch persönlich nie eine Tätigkeit in der Pizzeria ausgeübt. Er hätte auch nicht die Zeit dazu gehabt, da er sich um sein eigenes Gasthaus hätte kümmern müssen.

Zur Aussage des KJ über die Dauer seiner Tätigkeit – von Oktober 1999 bis Mai 2001 - erklärte der Bw, er sei nur bis 15. Mai 2000 gewerberechtlicher Geschäftsführer gewesen. Es stimme daher nicht, dass er bis Mai 2001 eine Tätigkeit in der Pizzeria ausgeübt habe.

Der Bw bestritt ferner, von KJ jemals Geld bekommen zu haben. Die ihn betreffenden Lohnverrechnungsunterlagen sehe er zum ersten mal.

Auf den Vorhalt, warum er die ihm – zumindest für den Zeitraum vom 22. Oktober 1999 bis 16. Mai 2000 - gebührende Entlohnung nicht eingeklagt habe, erklärte der Bw, dies sei auf Grund der finanziellen Situation der KKEG aussichtslos gewesen und hätte nur Kosten verursacht. Außerdem habe es auch keine ausdrückliche Gehaltsvereinbarung gegeben. Zum damaligen Zeitpunkt hätte er auch sonst keine Unterlagen in der Hand gehabt.

Über Vorhalt der Aussage des KJ, der Bw habe anlässlich der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung am 16. Mai 2000 mitgeteilt, dass diese Meldung nicht mehr notwendig sei, erklärte der Bw, dass diese Aussage nicht richtig sei. KJ wäre sogar verärgert gewesen, weil der Bw seine Funktion zurückgelegt hat. Er habe KJ auch darauf hingewiesen, dass er innerhalb einer gewissen Zeit einen neuen gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Frage, ob dem Bw die in den übermittelten Lohnzetteln ausgewiesenen Bezüge zugeflossen sind, ist eine Frage der Sachverhaltsfeststellung. Die Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, trifft die Abgabenbehörde (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Festzuhalten ist zunächst, dass keine schriftlichen, eine Bezugsauszahlung an den Bw bestätigenden Unterlagen existieren. Die von der LBG durchgeführte Lohnverrechnung bzw. die im Rahmen dieser Lohnverrechnung übermittelten Lohnzettel sagen nichts darüber aus, ob dem Bw der auf den Lohnzetteln ausgewiesene Bezug tatsächlich ausbezahlt worden ist. Die LBG hat nach den Anweisungen des KJ gehandelt. Diesem wurden auch die den Bw

betreffenden, monatlichen Lohnzettel ausgefolgt. Ob KJ den errechneten Lohn tatsächlich ausbezahlt und die Monatslohnzettel dem Bw ausgehändigt hat, entzog sich, zumal KJ sämtliche Zahlungen der KEG in bar abgewickelt hat, der Kenntnis der LBG. Dass auf dem für die KKEG geführten Monatsjournal und der Barauszahlungsliste Barauszahlungen verbucht sind, ist auch kein Beweis für die tatsächliche Auszahlung an den Bw.

Damit verbleibt als einziger Beweis für die Bezugsauszahlung die Zeugenaussage des KJ, der das dieser Aussage widersprechende Vorbringen des Bw, insbesondere dessen Behauptung, von KJ niemals Geld in Empfang genommen zu haben, gegenübersteht. Wägt man die bei der Befragung durch den UFS geleisteten Aussagen gegeneinander ab, so muss man zu dem Ergebnis gelangen, dass die Aussage des KJ keine derart verlässlichen und überzeugenden Angaben enthält, dass es gerechtfertigt wäre, allein auf diese Aussage die Feststellung des Zufließens der fraglichen Bezüge zu stützen.

Zur Frage der die Tätigkeit und die Entlohnung des Bw regelnden Vereinbarung haben weder KJ noch der Bw konkrete Angaben gemacht. Übereinstimmung besteht jedenfalls darin, dass der Bw der KKEG seine Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer zur Verfügung gestellt hat.

Wenn es aber eben diese Leistung des Bw war, auf die es der KEG für den Betrieb der Pizzeria ankam, so stellt sich die Frage, warum dem Bw nach Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion am 16. Mai 2000 weiterhin Lohn bezahlt werden sollte.

Andererseits wäre es nicht verständlich, dass der Bw seine Geschäftsführerfunktion im Mai 2000 zurücklegt, wenn er bis dahin den Lohn für die Ausübung dieser Funktion erhalten hätte.

Die Behauptung des Bw, die Geschäftsführerfunktion zurückgelegt zu haben, weil er nie eine Entlohnung erhalten habe, ist daher plausibler als die Darstellung des KJ, die letztlich darauf hinausläuft, dass dem Bw die Entlohnung unabhängig von seiner - für den Betrieb der Pizzeria ja wesentlichen und daher für die Entlohnung auch ausschlaggebenden - Stellung als gewerberechtlicher Geschäftsführer gewährt worden wäre.

Ferner muss gefragt werden, warum KJ rd. eineinhalb Jahre lang monatlich Beträge in bar an den Bw ausbezahlt haben soll, ohne sich jemals eine Zahlung bestätigen zu lassen und sich damit in einen Beweisnotstand zu begeben. KJ hat immerhin als Handlungsbevollmächtigter der KKEG auch die kaufmännischen Belange der Pizzeria wahrgenommen und Einkäufe und Zahlungen für diese abgewickelt, eine Stellung, die es jedenfalls nicht naheliegend erscheinen lässt, an den dem KJ fremd gegenüberstehenden Bw regelmäßig Barzahlungen unter Verzicht auf Empfangsbestätigungen zu leisten.

Fragt man nach den Gründen, aus denen KJ oder der Bw unrichtige Angaben gemacht haben könnten, so drängt sich beim Bw natürlich der Verdacht auf, er habe sich die

Einkommensteuer aus den Gehaltszahlungen ersparen wollen. Gegen das Bestehen einer solchen Absicht spricht allerdings, dass KJ dem Bw von der Lohnverrechnung der Pizzeria erstellte, monatliche Lohnzettel ausgefolgt haben soll und der Bw daher damit rechnen musste, dass Gehaltszahlungen der Finanzbehörde nicht verborgen bleiben werden. Dass der Bw trotz des Wissens um den aus der Durchführung einer ihn betreffenden Lohnverrechnung resultierenden "offiziellen Charakter" der Gehaltszahlungen in der Absicht gehandelt hätte, die erhaltenen Zahlungen dem Finanzamt gegenüber zu verschweigen, ist zweifelhaft. Die Behauptung des KJ, dem Bw monatliche Lohnzettel ausgefolgt zu haben, passt daher nicht stimmig zu einer beim Bw zu vermutenden Hinterziehungsabsicht.

Bei KJ wiederum könnte vermutet werden, sich durch unrichtige Angaben vor allfälligen nachteiligen Folgen schützen zu wollen, sei es, weil er, zumal er ja über keine Beweise für die behauptete Auszahlung verfügt, nunmehr Ansprüche des Bw befürchtet, oder weil er befürchtet, dafür zur Verantwortung gezogen zu werden, dass in der KKEG eine Geschäftsführerentlohnung verrechnet wurde, die er aber tatsächlich nicht ausbezahlt hat.

Beweggründe für unrichtige Angaben können daher sowohl für den Bw als auch für KJ gefunden werden. Da es sich dabei aber letztlich um bloße Vermutungen handelt, können daraus auch keine verlässlichen Rückschlüsse auf eine größere Glaubwürdigkeit der einen oder der anderen Aussage gezogen werden.

Zu berücksichtigen ist schließlich, dass KJ von Anfang an auch mit den Bezahlungen an die Gebietskrankenkasse in Verzug geraten ist, ein Umstand, der die Behauptung des Bw, von Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit an keine Zahlungen erhalten zu haben, nachvollziehbar macht.

Eine Tatsache ist nur dann als erwiesen anzusehen, wenn sie gegenüber allen anderen Möglichkeiten zumindest eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Die durchgeführten Erhebungen haben keine verlässlichen Anhaltspunkte dafür, dass dem Bw der in den Lohnzetteln ausgewiesene Bezug tatsächlich ausbezahlt wurde, gebracht. Bei Abwägung der Angaben des Bw und des KJ kommt, da insbesondere angesichts der Tatsache, dass der Bw seine Geschäftsführerfunktion mit Mai 2000 zurückgelegt hat, die Angaben des Bw plausibler erscheinen, der Möglichkeit, dass dem Bw die Bezüge tatsächlich zugeflossen sind, eine zumindest überragende Wahrscheinlichkeit nicht zu.

Die Feststellung, dass dem Bw in den Jahren 1999 und 2000 eine Entlohnung für seine an die KKEG erbrachte Leistung zugegangen ist und er daher daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, kann daher nicht getroffen werden, weshalb der Berufung spruchgemäß stattzugeben war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 18. Mai 2005