



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 7

GZ. RV/0893-L/09

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Haim, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufung des S K, geb. Dat., Adr., vom 27. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR Dr. Christa Sf, vom 30. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2002 bis 2006 entschieden:

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

## Begründung

**Bisheriger Verfahrensablauf:** Der Berufungswerber reichte für den Zeitraum 2002 bis 2006 jeweils Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ein. Es ergingen jeweils antragsgemäße Erlledigungen.

Mit Bescheiden vom 30. März 2008 wurden diese Verfahren wiederaufgenommen und neue Einkommensteuerbescheide erlassen.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden nicht mit Berufung angefochten.

In den Einkommensteuerbescheiden 2002 bis 2006 vom 30. März 2009 wurden Lohnzettel der Fa. I GmbH bei der Steuerberechnung berücksichtigt, daraus resultierten Nachforderungen an Lohnsteuer.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe. Die Lohnsteuer sei von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden. Bei der Veranlagung seien die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert worden, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Der Bw. würde damit genau so viel Steuer bezahlen wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Aus diesen Bescheiden resultierten folgende Steuernachforderungen

E 2002	€ 296,18
E 2003	€ 1.128,20
E 2004	€ 1.213,07
E 2005	€ 1.353,53
E 2006	€ 1.381,78

Mit Schreiben vom 27. April 2009 wurde seitens des Bw. gegen diese Bescheide Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt:

Das Finanzamt setze bei den angefochtenen Bescheiden bei der Berechnung der Einkommensteuer für jedes Jahr immer auch steuerpflichtige Bezüge von der I GmbH an. Wie das Finanzamt hier auf die jeweiligen Euro-Beträge und dann zu den jährlichen Nachforderungen komme, könne er nicht nachvollziehen. Den angefochtenen Bescheiden sei dazu an keiner Stelle etwas zu entnehmen. Auch in den jeweiligen Hinweisen könne man dazu überhaupt nichts lesen. Er wisse also gar nicht genau, wieso er in den einzelnen Jahren von der I GmbH Einkünfte in genau bestimmten Höhen bezogen haben solle und könne nicht feststellen, wie sich diese angeblichen Einkünfte im Einzelnen zusammensetzen und bleibe ihm nichts anderes übrig, als diese Bescheide anzufechten. Diese Bescheide könnten nicht Recht und Gesetz entsprechen. Er könne sich gar nicht richtig gegen sie wehren. Es werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung gem. §§ 282 und 284 BAO beantragt.

Im Akt befindet sich weiters ein Versicherungsdatenauszug vom Bw. für den Zeitraum 2004 bis 2008, in welchem der Bw. als geringfügig Beschäftigter der I GmbH aufscheint.

Aus einem Ausdruck aus der Rechtsmitteldatenbank der Amtspartei ergibt sich, dass die Bescheide aufgrund von Feststellungen der GPLA-Prüfung ergangen sind.

Weiters im Akt befindet sich eine Kopie (einseitig), lt. handschriftlichem Vermerk auf der Kopie aus dem BP-Bericht I GmbH, St. Nr. 123.

Dort wird ausgeführt:

Her K Siegfried führe laut Feststellung der Betriebsprüfung diverse Arbeiten im G durch. Anstelle der Bezahlung könne Herr K den Gewerbepark kostenlos für seine Hobbys benützen. Diese Gegenleistung stelle einen geldwerten Vorteil dar. Aufgrund des Berichtes der Betriebsprüfung würde als Arbeitsleistung 500 Stunden jährlich als Bemessungsgrundlage angewendet.

N 14	2002	2003	2004	2005	2006
Stundenlohn	7,14	7,23	7,41	7,60	7,88
Arbeitsstd.	500	500	500	500	500
Bezug	€ 1.428	€ 3.615	€ 3.705	€ 3.800	€ 3.940
Lohnsteuer	0	0	0	0	0
DB	€ 64,26	€ 162,68	0	0	0
DZ	€ 5,57	€ 13,74	0	0	0
KommSt.	€ 42,84	€ 108,45	€ 111,15	€ 114	€ 118,20
SV lfd.	0	€ 21,05	€ 51,87	€ 53,20	0
SV/SZ	0	€ 3,51	€ 8,64	€ 8,87	0
Summe	€ 112,67	€ 309,43	€ 171,66	€ 176,07	€ 118,20

SV ab 1.8. 2003

Arbeitsstd.	0	208	500	500	500
BMG SV	0	€ 1503,84	€ 3705	€ 3800	€ 3940
BMG SV/SZ	0	€ 250,64	€ 617,50	€ 633,33	€ 656,67

Jahreslohnzettel würden vom GPLA-Prüfer erstellt. Der Arbeitnehmer K Siegfried sei als geringfügig Beschäftigter in N 14 angemeldet worden.

In der Folge wurde die Berufung mit Vorlagebericht vom 18. August 2009 an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

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

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

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

Der Senat machte von dem ihm eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide insbesondere deshalb Gebrauch, da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen einen Umfang annehmen, die allein in einem Vorhalteverfahren nicht durchgeführt werden können. Es ist daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Nicht zuletzt war im gegenständlichen Berufungsfall auch darauf Bedacht zu nehmen, dass der Bw. zusätzlich einen vom Finanzamt zu verantwortenden und damit auch primär von ihm zu sanierenden Begründungsmangel rügt. Es wird festgestellt, dass die angefochtenen Bescheide über keine inhaltliche Begründung verfügen.

Es ist unwahrscheinlich, dass der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren der I GmbH Pateistellung hatte und über die dortigen Ermittlungsergebnisse informiert war. Im Akt befinden sich diesbezüglich keine Anhaltspunkte. Dem Bw. wurden weder vor Bescheiderstellung noch nach dem Einbringen der Berufung Ermittlungsergebnisse zur Kenntnisnahme und zur Stellungnahme übermittelt. Das Parteiengehör wurde somit nicht gewahrt.

Die Begründung der Berufung, wonach der Bw. nicht weiß, warum die Bescheide erlassen wurden ist insofern nachvollziehbar.

Zudem ist in der Kopie der GPLA-Prüfung ausdrücklich davon die Rede, dass der Bw. die Leistungen unentgeltlich erbrachte, dafür den Gewerbepark für seine Hobbys nutzen durfte.

Die Feststellung, ob diesbezüglich ein geldwerter Vorteil angesetzt werden kann, würde nach Ansicht des Senates Feststellungen erforderlich machen, welche Hobbys in welchem zeitlichen Rahmen dort ausgeführt werden und welcher geldwerte Vorteil dafür angemessen scheint. Auch wäre zu prüfen, welche Anlagen oder Geräte des G's für das Hobby in welchem Ausmaß verwendet werden und dazu wiederum, welchem geldwerten Vorteil diese Benützung entspricht.

Im Akt finden sich diesbezüglich keinerlei Hinweise. Es wurden für diesen geldwerten Vorteil im Berufungszeitraum immerhin € 5.832,85 (inklusive Anspruchszinsen) vorgeschrieben.

Im Akt finden sich auch keine Hinweise, welche unentgeltliche Tätigkeit der Bw. ausgeübt hat. (lt. Aktenvermerk „div. Arbeiten“)

Keinesfalls kann nach Ansicht des Senates eine festgestellter Weise unentgeltliche Tätigkeit trotzdem einer Besteuerung eines Stundenlohnes unterzogen werden.

Dem Senat scheint es auch zweifelhaft, ob in diesem Fall überhaupt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen. Nach der Definition des § 25 Abs. 1 EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit Bezüge oder Vorteile aus einem bestehenden oder früherem Dienstverhältnis. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall ein Dienstverhältnis vorliegt, ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht klarbar.

Nach § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, Weisungsgebundenheit vorliegt und eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers erfolgt ist. Die Überprüfung dieser Kriterien ist aus dem Akteninhalt und nach den bisherigen Ermittlungen nicht möglich.

Die Durchführung dieser Ermittlungen ist wesentlich für die Klärung der Frage, ob anders lautende Bescheide zu erlassen sind oder ob überhaupt eine Bescheiderlassung notwendig ist.

Die durchzuführenden Ermittlungen gehen über das Maß einer nachprüfenden Kontrolle durch die zweite Instanz hinaus. Eine vom UFS durchgeföhrte Erforschung des geforderten Sachverhaltes würde das Verfahren inhaltlich aufblähen und zeitlich verzögern (UFS vom 9.9.2004, RV/0944-L/02). Es wäre daher unzweckmäßig, würde der UFS das Ermittlungsverfahren selbst durchführen (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315, Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289, Rz 5).

Dem UFS ist die Rolle eines unabhängigen Dritten zugeschrieben. Um dieser gerecht zu werden, hat er sich grundsätzlich auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtschutzorganes zu beschränken. Der UFS hat nicht die Aufgabe, die Abgabenbehörde erster Instanz von der Pflicht, den entscheidungserheblichen Sachverhalt zu ermitteln, zu entlasten (UFS vom

9.9.2004, RV/0944-L/02, vom 23.7.2009, RV/1073-L/05, vom 4.9.2009, RV/0634-L/07). Wie auch der UFS in seiner Entscheidung vom 29.4.2005, RV/0429-L/04, ausgeführt hat, "geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO nicht entnommen werden." Wie der VwGH im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315, zur Ermessensübung bei Kassationen ausgeführt hat, würden die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Laut Intention des VwGH ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 5).

Im konkreten Berufungsfall wäre der UFS jene Behörde, die erstmals eine Begründung für die Bescheiderlassung der ersten Instanz finden müsste.

Das gänzliche Unterbleiben von Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt würde fallbezogen zum (unerwünschten) Ergebnis führen, dass der UFS den entscheidungswesentlichen Sachverhalts erstmals ermitteln und einer Beurteilung unterziehen müsste sowie erstmals das Parteiengehör gewähren müsste.

Es ist unbillig, den Berufungswerber mit den angefochtenen Bescheiden weiter zu belasten, solange die oben angeführten Fragen noch nicht geklärt wurden und ihm keine Bescheidbegründung erteilt wurde.

Aus diesen Gründen ist die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach Ansicht des Senates das geeignete Instrument, um zum Einen eine Fortsetzung des Ermittlungsverfahrens durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu ermöglichen, und zum Anderen den berechtigen Interessen des Berufungswerbers Rechnung zu tragen (UFS vom 20.7.2010, RV/0507-L/09).

Die berufungsgegenständlichen Bescheide wurden daher aufgehoben, das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat.

Eine mündliche Verhandlung über die Berufung wurde beantragt, jedoch hat der Berufungssenat gemäß § 284 Abs. 3 BAO von der Durchführung abgesehen.

Linz, am 28. März 2012