



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 7

GZ. RV/2702-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 8. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit dem im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 (8. August 2005) sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 697,66, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 25.640,40, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit EUR 30.917,60 und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit EUR 0,00 veranlagt worden.

Der Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides 2004 (8. August 2005) lautet:

*„Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden lt. Verordnung mit 40% des Einheitswertes festgesetzt.*

*Da die Vermietung der Liegenschaft in O lt. Berufungsentscheidung vom 23.06.2005 keine Einkunftsquelle darstellt, wurden die diesbezüglichen Erlöse und Aufwendungen nicht berücksichtigt.“*

Den Einkommensteuerbescheid 2004 (8. August 2005) hat der Berufungswerber (Bw.) mit der Berufung (27. August 2005) angefochten; nach der do. Anfechtungserklärung sind bisher nicht als Betriebsausgaben anerkannte Ausgaben aus Land- und Forstwirtschaft und die als Liebhabereibetätigung qualifizierte Vermietung die Streitpunkte gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung (7. April 2008) hat das Finanzamt dem auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sich beziehenden Berufungsbegehren stattgegeben und hat die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 0,00 festgesetzt. Das auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sich beziehende Berufungsbegehren hat das Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

*„Betreffend Vermietung der Liegenschaft in O liegt keine Einkunftsquelle vor. Im Übrigen wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung 2003 verwiesen.“*

Die am 7. April 2008 erlassene und – lt. Bw. - am 10. April 2008 zugestellte Berufungsvorentscheidung hat der Bw. mit dem als „*Berufung*“ bezeichneten Vorlageantrag (8. Mai 2008) angefochten; die do. Anfechtungserklärung lautet:

*„Es wurden u.a. Lohneinkünfte von der Firma AZ iHv EUR 4.251,72 netto angegeben, d.h. mittels Jahreslohnzettel gemeldet und der Besteuerung unterworfen. Dieser Lohnzettel ist zwar formell richtig, weil ich bei dieser Firma als gewerberechtlicher Geschäftsführer bei der Sozialversicherung angemeldet war und die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge auch der Firma AZ vorgeschrieben wurden. Aus gewerberechtlichen Gründen musste ich mit mindestens 20 Stunden pro Woche und dem entsprechenden halben Monatsgehalt bei der Gebietskrankenkasse angemeldet werden. Erhalten habe ich diesen Betrag aber nicht. Dieses Problem ist dem Finanzamt sicherlich bekannt (sicherlich auch bei anderen Firmen), und ich habe es bereits in Ihrem Amt anlässlich eines Gesprächs mit Herrn W im Beisein von Herrn S besprochen.*

*Da es bei meiner Besteuerung aber um das Zuflussprinzip geht, wären für dieses Jahr lediglich EUR 400,00 als erhaltener Betrag zu versteuern.*

*Wie Sie sicherlich Ihren Akten entnehmen können, hat Frau AZ im Jänner 2006 den Konkurs anmelden müssen, weil sie finanzielle Schwierigkeiten wegen des Unfalls Ihres Gatten mit dem geleasten Mopedauto hatte. Meine beim Insolvenzentgeltsicherungsfonds angemeldeten Lohnforderungen wurden aber abgelehnt.*

*Ich ersuche daher um entsprechende Verminderung der Position „Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit“, wie dies auch in den Jahren 2005 und 2006 war (dort aber auch bei anderen Firmen).*

Mit Vorhalt (27. Mai 2008) hat das Finanzamt den Bw. aufgefordert, die Anmeldung der Lohnforderung/AZ beim Insolvenzentsicherungsfonds und deren Ablehnung vorzulegen. Den Vorhalt (27. Mai 2008) hat der Bw. nicht beantwortet.

#### **Aus den Veranlagungsakten:**

- Vorhaltsbeantwortung (5. Juli 2007):

Der Bw. gibt die Ausgaben aus Land- und Forstwirtschaft (2004) bekannt und teilt mit, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft EUR 0,00 betragen.

- Von AZ für den Bezugszeitraum 1. März bis 31. Dezember 2004 übermittelter Lohnzettel:

<i>Bruttobezüge</i>			
<i>sonstige Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge</i>		<i>EUR</i>	<i>5.798,17</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge</i>		<i>EUR</i>	<i>828,30</i>
<i>steuerpflichtige Bezüge</i>		<i>EUR</i>	<i>718,15</i>
<i>einbehaltene Lohnsteuer</i>		<i>EUR</i>	<i>4.251,72</i>
<i>anrechenbare Lohnsteuer</i>		<i>EUR</i>	<i>5,57</i>
<i>Sozialversicherungsbeiträge für sonstige Bezüge</i>		<i>EUR</i>	<i>115,55</i>

- Auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sich beziehende Begründung/Berufungsvorentscheidung 2003, lautend:

*„Betreffend Vermietung der Liegenschaft in O siehe Berufungsvorentscheidung 2000.“*

- Auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sich beziehende Begründung/Berufungsvorentscheidung 2000, lautend:

*„Laut Berufungsentscheidung vom 23.6.05 liegt betreffend Vermietung der Liegenschaft in O keine Einkunftsquelle vor. Die Beschwerde an den VwGH wurde mittels Beschluss vom 20.2.02 zurückgewiesen. Im Bescheid vom 5.7.05 wurden aus den gewerblichen Einkünften sämtliche mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Einnahmen und Ausgaben ausgeschieden, sodass diesbezüglich eine Änderung nicht mehr vorzunehmen ist.“*

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

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass über die Berufung (27. August 2005) mit Berufungsvorentscheidung entschieden worden ist. Die Berufungsvorentscheidung hat der Bw. innerhalb der Berufungsfrist/Berufungsvorentscheidung angefochten.

Mit dem innerhalb der Berufungsfrist/Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag gilt die Berufung als unerledigt (§ 276 Abs 3 BAO idgF).

Von dieser Rechtslage ausgehend sind die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die als Liebhhabereibetätigung qualifizierte Vermietung O und die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit strittig.

***Ad) Streitpunkt/Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:***

Aus den Verwaltungsakten ist über die im Einkommensteuerbescheid 2004 (8. August 2005) festgesetzten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festzustellen, dass Betriebsausgaben deshalb nicht von den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen worden sind, weil der Bw. vor Erlassung dieses Bescheides keine iZm den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft stehenden Ausgaben bekannt gegeben hat.

Aus den Verwaltungsakten ist auch festzustellen, dass der Bw. nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 (8. August 2005) iZm den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft stehende Ausgaben bekannt gegeben hat.

Aus der Vorhaltsbeantwortung (5. Juli 2007) ist festzustellen, dass der Bw. seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 0,00 berechnet hat.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Aus den Verwaltungsakten haben sich keine Anhaltspunkte ergeben, die gegen eine Festsetzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv EUR 0,00 sprechen.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehren – die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 0,00 festzusetzen – ist stattzugeben.

***Ad) Streitpunkt/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:***

Von der Begründung/Einkommensteuerbescheid 2004 ausgehend ist nach der Anfechtungserklärung/Berufung strittig, ob die mit Berufungsentscheidung (23. Juni 2005) getroffene Entscheidung - die Vermietung der Liegenschaft in O als steuerlich nicht relevante „Liebhhaberei-

*betätigung*" im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) vom 17. Dezember 1992, BGBl. 1993/33 (= LVO II) und § 2 Abs 3 LVO II idF vor dem BGBl. II, 1997/358 zu beurteilen – auf das Streitjahr anzuwenden ist oder nicht.

Ob eine Betätigung eine Einkunftsquelle oder eine steuerlich nicht relevante „*Liebhabereibetätigung*“ im Sinne der vorzit. Liebhabereiverordnung ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich. Von mehreren Versionen ist die wahrscheinlichste Version als erwiesen anzusehen (§ 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Beweisführungsregeln werden in der Bundesabgabenordnung nicht vorgeschrieben; idF ist aber bei der Beweiswürdigung zu beachten, dass die für eine Einkunftsquelle entscheidungsrelevante Gesamtgewinnerzielungsabsicht durch eine vom Abgabepflichtigen zu erstellende Prognoserechnung nachzuweisen ist.

Eine Prognoserechnung hat der Bw. in dem mit Berufungsentscheidung (23. Juni 2005) abgeschlossenen Berufungsverfahren vorgelegt. Die vom Bw. damals vorgelegte Prognoserechnung wurde als mangelhaft und damit nicht zum Nachweis der Gesamtgewinnerzielungsabsicht geeignetes Beweismittel angesehen.

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass der Bw. die damals festgestellten Mängel der Prognoserechnung nicht behoben und deshalb nicht nachgewiesen hat, dass mit der Vermietung der Liegenschaft in O ein Gesamtgewinn erzielbar ist. Aus den Verwaltungsakten ist auch festzustellen, dass sich die der ggstl. Berufungsentscheidung zugrunde zu legende Sachlage nicht geändert hat.

Die v.a. Sach- und Beweislage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass sich die entscheidungsrelevante Sach- und Beweislage seit Erlassung der Berufungsentscheidung (23. Juni 2005) nicht geändert hat und entscheidet, dass die damals entscheidungsrelevante Sach- und Beweislage der Berufungsentscheidung im ggstl. Berufungsverfahren zugrunde zu legen ist.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist festzustellen, dass der Bw. die Gesamtgewinnerzielungsabsicht und damit die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung der Liegenschaft in O nicht nachgewiesen hat.

Von diesem Beweisergebnis ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

Die mit Berufungsentscheidung (23. Juni 2005) getroffene Entscheidung - die Vermietung der Liegenschaft in O als steuerlich nicht relevante „*Liebhabereibetätigung*“ im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) vom 17. Dezember 1992, BGBl. 1993/33 (= LVO II) und § 2 Abs 3 LVO II idF vor dem BGBl. II, 1997/358 zu beurteilen – ist auf das ggstl. Streitjahr anzuwenden.

Das Berufungsbegehren – die Vermietung der Liegenschaft in O als Einkunftsquelle zu behandeln – ist abzuweisen.

***Ad) Streitpunkt/Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:***

Nach der Anfechtungserklärung/Vorlageantrag ist strittig, ob die im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder die vom Bw. bekannt gegebenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lohnsteuer-Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind.

Nach geltender Rechtslage wird die Lohnsteuer durch Anwendung des Einkommensteuertarifs (§ 33 EStG 1988 idGf) auf das hochgerechnete Jahreseinkommen aus nichtselbständiger Arbeit berechnet (§ 25 EStG 1988 idGf iVm § 66 Abs 1 EStG 1988 idGf).

Zum (lohnsteuerpflichtigen) Jahreseinkommen aus nichtselbständiger Arbeit gehören u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (= „*Arbeitslohn*“; § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 idGf).

Gemäß § 77 EStG 1988 idGf ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitgeber bei einem Arbeitnehmer im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist; gemäß § 19 EStG 1988 idGf sind Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Die vorzit. Rechtslage zusammenfassend ist festzustellen: Rechtlich richtig ist, dass ausschließlich zugeflossenes Gehalt (zugeflossener Arbeitslohn) lohnsteuerpflichtig ist.

Der Zufluss von Gehalt (Arbeitslohn) ist in dem Zeitpunkt gegeben, in dem der Arbeitnehmer über das Gehalt (den Arbeitslohn) rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (Jakom/Baldauf, EStG, § 19, Tz 8 und die do. zit. Judikate).

Nach geltender Rechtslage hat ein Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen, dieses Lohnkonto zur Erstellung des Lohnzettels zu verwenden, die auf das Gehalt (den Arbeitslohn) entfallende Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und an das Betriebsstätten-Finanzamt abzuführen (§ 76 EStG 1988 idGf, § 78 EStG 1988 idGf, § 79 EStG 1988 idGf).

Von dieser Rechtslage ausgehend ist im ggstl. Berufungsverfahren die Sachfrage zu beantworten, ob der Bw. über Gehalt (Arbeitslohn) in der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Höhe oder in der vom Bw. im Berufungsverfahren bekannt gegebenen Höhe rechtlich und wirtschaftlich verfügen konnte.

In welcher Höhe der Bw. über Gehalt (Arbeitslohn) rechtlich und wirtschaftlich verfügen konnte, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich. Von mehreren Versionen ist die wahrscheinlichste Version als erwiesen anzusehen (§ 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

#### *A.) Rechtliche Verfügung über Gehalt/Arbeitslohn:*

Ein Arbeitnehmer kann rechtlich über sein Gehalt (seinen Arbeitslohn) verfügen, wenn er einen Rechtsanspruch auf dieses Gehalt (diesen Arbeitslohn) hat.

Der Rechtsanspruch auf Gehalt entsteht durch ein Dienstverhältnis; die Zahlung des einem Angestellten zukommenden fortlaufenden Gehaltes kann für den Schluss eines jeden Kalendermonats vereinbart werden (§ 15 Angestelltengesetz).

Von dieser Rechtslage ausgehend ist festzustellen, dass der Rechtsanspruch auf Auszahlung des (Monats-)Gehalts/(Monats-) Arbeitslohns mit Ablauf jedes Kalendermonats entsteht, in dem ein Dienstverhältnis bestanden hat.

Im ggstl. Berufungsverfahren wird nicht bestritten, dass der Rechtsanspruch auf Gehalt in Höhe der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge entstanden ist.

Dass dem Rechtsanspruch auf Gehalt in Höhe der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge ein rechtliches Hindernis entgegen gestanden hat, hat der Bw. nicht behauptet.

Aus den Verwaltungsakten ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass dem Rechtsanspruch des Bw. auf Gehalt in Höhe der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge ein rechtliches Hindernis entgegen gestanden hat.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist als erwiesen anzusehen, dass dem Rechtsanspruch des Bw. auf Gehalt in Höhe der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge ein rechtliches Hindernis nicht entgegen gestanden hat.

#### *B.) Wirtschaftliche Verfügung über Gehalt/Arbeitslohn:*

Ein Arbeitnehmer kann wirtschaftlich über sein Gehalt (seinen Arbeitslohn) verfügen, wenn ihm der Arbeitgeber sein Gehalt (seinen Arbeitslohn) gutschreibt und der Arbeitgeber im Zeitpunkt der Gutschrift zahlungsfähig ist.

Gehalt bzw. Arbeitslohn wird im Allgemeinen durch Überweisung auf ein Girokonto ausgezahlt; der als Gehalt/Arbeitslohn ausgezahlte Betrag ist daher durch Vorlage von Kontoauszügen nachweisbar:

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass der Bw. seine Kontoauszüge nicht vorgelegt und damit nicht nachgewiesen hat, dass ihm die im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge nicht gutgeschrieben worden sind.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat den Bw. aufgefordert, die Anmeldung der Gehaltsforderung/AZ beim Insolvenzentgeltsicherungsfonds und deren Ablehnung durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen:

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass der Bw. keine auf die Anmeldung der Gehaltsforderung/AZ beim Insolvenzentgeltsicherungsfonds und deren Ablehnung sich beziehende Unterlagen vorgelegt und damit nicht nachgewiesen hat, dass ihm die im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge nicht gutgeschrieben worden sind.

Die v.a. Sach- und Beweislage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist festzustellen: Der Bw. hat nicht nachgewiesen, dass ihm im Lohnzahlungszeitraum März bis Dezember 2004 EUR 400,00 statt der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge gutgeschrieben und damit zugeflossen sind.

Ob der Auszahlung des Gehalts in der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Höhe ein wirtschaftliches Hindernis entgegen gestanden hat oder nicht, ist nach der Sachlage des Entstehens des Rechtsanspruchs auf Auszahlung zu beurteilen. Die Rechtsansprüche auf Auszahlung des Gehalts für den Lohnzahlungszeitraum März bis Dezember 2004 sind Ende März 2004, Ende April 2004, Ende Mai 2004, Ende Juni 2004, Ende Juli 2004, Ende August 2004, Ende September 2004, Ende Oktober 2004, Ende November 2004 und Ende Dezember 2004 entstanden.

Da die Konkurseröffnung über das Vermögen von AZ im Jänner 2006 stattgefunden hat, ist davon auszugehen, dass AZ im von März bis Dezember 2004 dauernden Lohnzahlungszeitraum zahlungsfähig gewesen ist und die im Lohnzettel ausgewiesenen Gesamtbezüge auszahlen konnte.

Von einer im Jänner 2006 erfolgten Konkursöffnung ausgehend ist festzustellen, dass der Auszahlung der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge ein wirtschaftliches Hindernis nicht entgegen gestanden hat.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist als Ergebnis des Beweisverfahrens festzustellen, dass kein rechtliches und kein wirtschaftliches Hindernis für die Auszahlung von Gehalt in Höhe der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge bestanden hat.

Das v.a. Ergebnis des Beweisverfahrens ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Von dieser Entscheidungsgrundlage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – EUR 400,00 statt der im Lohnzettel/AZ ausgewiesenen Gesamtbezüge als Lohnsteuer-Bemessungsgrundlage heranzuziehen – ist abzuweisen.

Wien, am 12. November 2008