

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Vt, vom 20. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes g vom 6. März 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die hiezu ergangene Berufungsvereinstellung vom 29. Juni 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Das Finanzamt führte beim Berufungswerber (Bw) laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO eine Lohnsteuerprüfung ua. über die Kalenderjahre 2003 bis 2005 durch und hiebei wurden Nachverrechnungen betreffend Überstunden- und Feiertagszuschlägen und Privatnutzung des arbeitgeberfreien KFZ durch den Prüfer durchgeführt.

Mit Berufungsschriften jeweils vom 20. März 2007 wandte die rechtliche Vertretung betreffend der einzelnen Kalenderjahre 2003 bis 2005 folgendes ein:

„Der bezeichnete Bescheid ist mangelhaft, weil ihm das wesentliche Bescheidmerkmal einer Begründung gänzlich fehlt. Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat nämlich ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich

Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Zentrale Elemente einer Bescheidbegründung sind nun aber die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, die Darstellung der Überlegungen zur Beweiswürdigung und der rechtlichen Beurteilung. Die gesetzmäßige Begründung eines Bescheides erfordert daher in einem ersten Schritt die Feststellung jenes in einem nach Maßgabe der Verfahrensgesetze amtsweig geführten Ermittlungsverfahren erhobenen Sachverhaltes, welchen die Behörde in rechtlicher Beurteilung zugrunde legt, in einem zweiten Schritt die Angabe jener Gründe, welche sie im Fall des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse in Ausübung von Recht und Pflicht dazu bewogen hat, gerade jenen Sachverhalt festzustellen und im dritten Schritt deren rechtliche Beurteilung.

Die Pflicht zur Begründung eines Bescheides ist eines der wichtigsten Erfordernisse eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Gerade das Wesen einer bloß nachprüfenden Kontrolle durch den VwGH setzt das Vorliegen eines Bescheides voraus, in dessen Begründung die Ergebnisse eines Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtslage klar und übersichtlich zusammengefasst werden. Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid keinesfalls.

Die Begründung eines Bescheides muss daher erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten gesetzlichen Tatbestand für zutreffend erachtet (E 12. 1. 1994, 92/13/0272, ÖStBZ 1994, 589; 14. 9. 1994, 92/13/0180, ÖStBZ 1995, 354; 24. 1. 1996, 93/13/0165, ÖStBZ 1996, 479; 27. 3. 1996, 94/13/0028, ÖStBZ 1997, 24; 24. 4. 1996, 92/13/0302, ÖStBZ 1996, 17; 20. 6. 1995, 94/13/0201, ÖStBZ 1996, 101; 31. 7. 1996, 92/13/0138, ÖStBZ 1997, 431; 24. 9. 1996, 93/13/0016, ÖStBZ 1997, 280, und 15. 1. 1997, 94/13/0002, ÖStBZ 1997, 560). Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der beh Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den AbgPfl als auch im Fall der Anrufung des VwGH für diesen nachvollziehbar ist (E 11. 12. 1996, 89/13/0168, ÖStBZ 1997, 537, VwGH 94/13/0200).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung entspricht der angefochtene Bescheid keinesfalls und ist es wie bereits dargelegt nicht Aufgabe des Abgabenpflichtigen, eine mögliche gesetzliche Grundlage für das behördliche Vorgehen erst im Selbstfindungsprozess erforschen zu müssen.

Im gegenständlichen Bescheid findet sich lediglich die formale (Schein-)Begründung, dass die „Festsetzung aufgrund der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung erfolgt sei“. Dies ist keine taugliche Bescheidbegründung, vielmehr reine Leerformel und Floskel. Es obliegt nicht dem

Bescheidadressaten und Abgabenpflichtigen, in Denksport herauszufiltern, warum und auf welcher gesetzlicher Grundlage ein Bescheid möglicherweise behördlich erlassen wird und wie sich eine mit Bescheid verordnete Leistungspflicht überhaupt materiell erst zusammensetzen könnte. Die Erstbehörde hat Verfahrensvorschriften verletzend eine ungenügende Sachverhaltsdarstellung zu vertreten.

Im Bescheid wird aber auch nicht etwa auf den Inhalt einer anderen erfolgten Erledigung (ein bloßer Bericht könnte nie eine solche Erledigung sein!) verwiesen und diese übernommen und eine Lohnsteuerprüfung wird nicht mit gesondertem Bescheid oder gar bloßen Bericht, sondern deren Ergebnis gerade mit Haftungs- und Abgabenbescheid erledigt und nur ein Verweis auf einen anderen Bescheid wäre überhaupt zulässig.

Im Bescheid (und nur auf diesen kommt es bei dessen Überprüfung an) findet sich auch keinerlei Hinweis auf die im lose beigeschlossenen Bericht unter Feststellungen geführten Angaben, denen im Übrigen materieller Inhalt ohnedies nicht zu entnehmen wäre, als etwa dessen integrierenden Bestandteil. Selbst wenn man die in Rede stehenden Feststellungen als Bescheidbestandteil unterstellen wollte, würde der gegebene Begründungsmangel dadurch nicht beseitigt, geschweige denn die begehrte Nachforderung nachvollziehbar aufgeschlüsselt. Die Erstbehörde benennt auch im in Rede stehenden Bericht freilich keine einzige Rechtsgrundlage, worauf die gegenständliche Nachforderung gestützt werden will, sodass die Berufungswerberin abermals und unzulässig verhalten wäre, mutmaßlich Sach- und Rechtslage zu unterstellen. Laut Bericht soll die Nachverrechnung Überstunden- und Feiertagszuschläge in Höhe von 20 % laut Arbeitnehmerliste betreffen.

Auch entspricht es den Kriterien eines rechtsstaatlichen Behördenverfahrens nicht, wenn eine Behörde planmäßig erst im Zuge einer Berufungsvorentscheidung eigene Nachlässigkeiten zu sanieren gedenkt und fehlende Begründung nachreichen und Ermessensgründe offen legen will. Ein Abgabenpflichtiger hat stets und jedenfalls Anspruch auf gesetzeskonforme Bescheiderledigung. Das Behördenverhalten ist gesetzwidrig.

Der bekämpfte Bescheid beinhaltet aber auch keine Ankündigung im Sinne des § 245 BA0, wonach eine Begründung zum Bescheid noch ergehen würde, sodass von einer endgültigen – wenn auch mangelhaften – Begründung auszugehen ist.

Die Erstbehörde wäre zudem aber auch verpflichtet, dem Berufungswerber konkret darzulegen, betreffend welche Mitarbeiter und in welcher konkret angenommener Höhe eine Nachverrechnung von Lohnsteuer unterstellt wird, um einerseits den Berufungswerber überhaupt erst in die Lage der Überprüfbarkeit des behördlichen Vorgehens auf dessen Gesetzmäßigkeit hin zu versetzen und andererseits aber den Berufungswerber auch überhaupt

erst zu ermöglichen, den betreffenden Mitarbeitern gegenüber entsprechend Regress nehmen zu können. Nach den Bestimmungen des § 83 EStG 1988 ist nämlich der Arbeitnehmer und zwar nicht nur in den Fällen seiner direkten Inanspruchnahme alleiniger Steuerschuldner, während der Arbeitgeber dem Bund lediglich für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 zu haften hat. Sollte sich daher und erst nach entsprechender Begründung möglicherweise herausstellen, dass vom Arbeitgeber tatsächlich Lohnsteuer unrichtig berechnet worden sein sollte, kann der Arbeitgeber aufgrund seiner gesetzlichen Haftung zwar möglicherweise zur Nachzahlung zu wenig entrichteter Lohnsteuer verhalten werden, wodurch der Arbeitgeber aber in die Rechte des ursprünglichen Gläubigers eintritt und daher befugt ist, vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner den Ersatz der bezahlten Schuld nach § 1358 ABGB einzufordern. Hiefür ist es aber unabdingbar erforderlich und die Behörde aber auch gesetzlich nach dem Legalitätsprinzip verpflichtet, die angesprochenen Nachzahlungsbeträge zu jedem Mitarbeiter detailliert aufgeschlüsselt nach unterstellter Bemessungsgrundlage und angesetzten Abzügen offenzulegen. Die Erstbehörde ist jedenfalls auch einer solchen Begründungs- und Aufschlüsselungsverpflichtung nicht gesetzmäßig nachgekommen.

Anlass für eine Schätzung nach § 184 Abs. 1 BA0 kann gegenständlich überhaupt nicht bestehen, weil die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln und auch zu berechnen sind. Die Behörde hat dem B gegenüber aber wie bereits dargelegt offen zu legen und aufzuklären, welche Berechnungsansätze bei welchen konkreten Mitarbeitern zum Ansatz gebracht werden, um eine Überprüfung erst zu ermöglichen, anstelle einer vollkommen unüberprüfbaren pauschalierten Nachverrechnungsfestsetzung nachzuhängen. Selbst wenn die Behörde zur Schätzung schreiten wollte, hätte sie sämtliche Umstände, die hiebei von Bedeutung wären und berücksichtigt wurden, offen zu legen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt:

„Der Berufungswerber bringt vor, die angefochtenen Bescheide seien mangelhaft, weil ein wesentliches Bescheidmerkmal, nämlich die Begründung, zur Gänze fehle. Ebenso sei es nicht Aufgabe eines Abgabepflichtigen, eine mögliche gesetzliche Grundlage für die Bescheiderlassung im Selbstfindungsprozess erforschen zu müssen. Der Verweis auf den Inhalt einer weiteren (finanzbehördlichen) Erledigung sei nur dann zulässig, wenn diesbezüglich ein anderer Bescheid genannt werde. Auch der lose angeschlossene Lohnsteuerbericht benenne die Rechtsgrundlage nicht, auf welche das Finanzamt g die „Nachforderung“ stütze. Die fehlende detaillierte Aufschlüsselung der „Nachzahlungsbeträge zu jedem einzelnen Mitarbeiter“ verunmögliche es ihm, „einen Ersatz der bezahlten Schuld

nach § 1335 ABGB einzufordern“. Weiters bestehe überhaupt kein Anlass für eine Schätzung (der Besteuerungsgrundlagen). Die „pauschalierte Nachverrechnungsfestsetzung“ lasse eine Überprüfung der „Berechnungsansätze“ nicht zu. Er beantrage deshalb, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Soweit in diesem Verfahren bedeutsam, führen die Haftungsbescheide (im Sinne des § 82 EStG 1988) begründend an, „die Festsetzungen erfolgen aufgrund der Feststellungen der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung“.

Der im Anschluss an die Lohnsteuerprüfung (und nach Abhaltung einer Schlussbesprechung) dem Berufungswerber zugegangene „Bericht gem. § 150 BA0 über das Ergebnis der Außenprüfung“ führt unter „Pauschale Nachrechnung Finanz“ für die streitverfangenen Jahre jeweils an:

„Nachverrechnung Überstunden- und Feiertagszuschläge in Höhe von 20 % laut Arbeitnehmerliste“

Die dem Berufungsführer zugegangene „Arbeitnehmerliste“ wurde in der Berufungsvorentscheidung nunmehr tabellarisch für jedes Kalenderjahr dargestellt.

Die Abgabenbehörde führte in ihrer Berufungsvorentscheidung weiter aus:

„Die Behauptung, die Berechnungsgrundlagen aus der Arbeitnehmerliste und die sich daraus ergebenden Nachforderungen an Lohnsteuer seien nicht nachvollziehbar, entbehrt jeder Grundlage. Listet doch die Aufstellung einerseits die je namentlich genannten Arbeitnehmer tatsächlich geleisteten Zuschläge für Überstunden und Feiertage einzeln auf. Die als Ergebnis bzw. steuerrechtliche Wertung der Prüfungsfeststellung in Bezug auf bestimmte (steuerfreie) Zuschläge im Sinne des § 68 EStG sich daraus ergebenden Bemessungsgrundlagen, den darauf anzuwendenden Steuersatz und die Nachforderungen sind ebenso durchwegs arbeitnehmerbezogen, also individuell, angeführt.“

Die mit Berufung angefochtenen Haftungsbescheide vom 6. 3. 2007 legen deshalb in Verbindung mit dem Lohnsteuerbericht und der bereits in der Schlussbesprechung behandelten Arbeitnehmerliste detailliert dar, welche Bemessungsgrundlagen das Festsetzen bestimmter Lohnabgaben auslösten und letztlich zur Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger führten.

Die Niederschrift über den Verlauf der Schlussbesprechung am 1. 3. 2007 (Teilnehmer namentlich genannt) hält hinsichtlich der Überstundenzuschläge fest: „Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 EStG 1988 nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und

zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen (VwGH vom 24. 11. 1999, 99/13/0029). Den Nachweis über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden vermögen insbesondere dann, wenn es um eine Vielzahl von Überstunden in mehreren Jahren geht, in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden können solche Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen (VwGH vom 25. 4. 2001, 96/13/0029). Die Grundaufzeichnungen wurden hier nach Übernahme in die EDV der Firma h vernichtet. Die steuerfreien Zuschläge für Überstunden und Feiertage wurden daher im Ausmaß von 20 % der Lohnsteuer unterzogen, da die gesetzlichen Anforderungen in diesem Falle nicht erfüllt worden sind.“

Es kann also auch keine Rede davon sein, der Bescheid entbehre einer nachvollziehbaren Begründung. Es war insbesondere nicht notwendig, sich auf deren „Suche“ zu begeben.

Unbestritten ist, dass Aufzeichnungen, die vor allem in zeitlicher Hinsicht von den Arbeitnehmern geleistete Überstunden fixierten, nicht vorhanden sind.

Die Steuerbegünstigung für Überstunden und Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge (siehe § 68 EStG 1988) kommt jedoch nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen. Außerdem muss wegen der unterschiedlichen Begünstigung zwischen „Normalüberstunden“ und „qualifizierten Überstunden“ unterschieden werden.

Aufzeichnungsmängel betreffend die zeitliche Lagerung von Überstunden wären nur dann unschädlich, wenn die tatsächliche Leistung der Überstunden durch korrekte Aufzeichnungen für einen angrenzenden Zeitraum in Verbindung mit dem Beweis, dass die Verhältnisse in beiden die gleichen gewesen sind, nachgewiesen wird (VwGH vom 21. 10. 1993, 92/15/0001). Eine derartige Sachlage liegt nicht vor.

Ist die exakte Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuernachforderung mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, dann kann die Nachforderung mit einem Pauschalbetrag festgesetzt werden. Unverhältnismäßige Schwierigkeiten liegen beispielsweise vor, wenn die Aufzeichnungen beträchtliche Mängel enthalten (VwGH vom 16. 11. 1993, 93/14/0139). Im hier zu beurteilenden Fall fehlen die Grundaufzeichnungen zur Gänze. Unzweifelhaft ist deshalb ein Anwendungsfall des § 86 Abs.

2 EStG 1988 gegeben. Dies bedeutet, zunächst ist festzustellen, welche Arbeitnehmer unzutreffend versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem (anhand der Merkmale des zweiten Satzes von § 86 Abs. 2 EStG 1988) eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der „durch die Nachforderung erfaßten Arbeitnehmer“ entfällt. Selbst dann, wenn keine Schätzungsberichtigung gegeben ist, kann die Lohnsteuernachforderung mit einem Pauschbetrag gem. § 86 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer; Kommentar, § 86 Rz 2.2).

Unabhängig davon, ob eine Veranlagung des Arbeitnehmers erfolgt, ist der Arbeitgeber für Tatbestände im Sinne des § 82 EStG 1988 zur Haftung heranzuziehen. Ein Verschulden des Arbeitgebers als Voraussetzung zur Haftungsinanspruchnahme ist nach der Rechtsprechung nicht erforderlich (VwGH vom 22. 1. 1986, 84/14/0013).

Es kann deshalb dahingestellt bleiben, weshalb allenfalls erstellte Aufzeichnungen nicht mehr vorhanden sind.

Die Haftung nach § 82 EStG 1988 wird vor allem dann schlagend, wenn keine Einkommensteuerveranlagungen der betroffenen Arbeitnehmer stattfinden oder diese bereits rechtskräftig abgewickelt wurden. Gerade verfahrensökonomische Gründe sprechen dafür, nicht zwölf bis sechzehn Arbeitnehmerveranlagungen neu aufzurollen, sondern Lohnsteuernachforderungen gesamthaft in einem Verfahren abzuwickeln. Zumal Abgaben(nach)forderungen in Höhe von 1.037,74 € bis 1.650,55 € je Besteuerungszeitraum nicht als geringfügig anzusehen sind.

Mit Schriftsatz vom 11. Juli 2007 stellte die rechtliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus:

„Der offensichtliche in den in Rede stehenden Haftungs- und Abgabenbescheid enthaltene Begründungsmangel kann auch von der Erstbehörde nicht in Abrede gestellt werden und wird dessen Behebung versucht. Die hiezu von der Erstbehörde vertretene Rechtsansicht ist verfehlt. Das Finanzamt vermeint offensichtlich tatsachenwidrig, vom Berufungswerber wären gegenständlich zeitnah erstellte Arbeitszeitaufzeichnungen nicht geführt und vorgelegt worden. Diese Annahme ist sowohl tatsächlich als auch rechtlich unrichtig und konstruiert. Erfordernis zur zwingend handschriftlichen Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen wird gesetzlich nirgends normiert und wäre im EDV-Zeitalter mehr als antiquiert. Im Unternehmen des Berufungswerbers werden und wurden aber EDV-erfasste Arbeitszeitaufzeichnungen zeitnah und detailliert hinsichtlich sämtlicher gesetzlicher Erfordernisse geführt und diese auch hinsichtlich deren inhaltlichen Richtigkeit auch von den jeweiligen Arbeitnehmern in

monatlichen Arbeitszeitnachweisen jeweils eigenhändig gefertigt. Diese auch der Erstbehörde vorgelegenen Aufzeichnungen machen ein vollständiges Bild über die tatsächlich geführte Arbeitszeitlage und entsprechen jedenfalls auch den Vorgaben des § 26 AZG, sind aber auch ausreichend zeitnah.

Für die Erstbehörde besteht auch keinesfalls rechtliche Grundlage zur Schätzung zu schreiten, wenn nämlich selbst die zivilrechtlich entgeltberechtigten Arbeitnehmer die inhaltliche Richtigkeit der geführten und vorliegenden Arbeitszeitaufzeichnungen bestätigen. Bei einer Schätzung sind zudem aber auch die Begründung für eine Schätzungsbefugnis sprechender Umstände, die Schätzungsmethode selbst, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) entsprechend darzulegen (vgl zB VwGH 25.03.2004, 2002/16/0290; VwGH 23.02.2005, 2002/14/0152), wobei aber auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen zu begründen ist (vgl VwGH 24.02.2005, 2003/15/0019). Die Erstbehörde entspricht nicht einer dieser zwingenden Vorgaben.

Weder in Rechtsprechung noch in verbindlicher Normvorgabe wird aber auch die Führung von Aufzeichnungen innert eines kleineren als Monatszeitraumes vorgegeben. § 26 AZG kennt solche Vorgabe ebenso wenig eine, akzeptiert vielmehr im zweiten Absatz bei gleitender Arbeitszeit auch eine Ausfolgung der vom Arbeitnehmer geführten Aufzeichnungen an den Arbeitgeber sogar erst mit Ende einer Gleitzeitperiode, im gegebenen Zusammenhang sohin einen möglichen mehrmonatigen Beobachtungszeitraum!

Die gegenständlich bezughabenden gastgewerblichen Kollektivverträge sehen vor, dass bei gegebener Durchrechnung dem Arbeitnehmer gar erst mit Ende des Durchrechnungszeitraumes eine Aufstellung über die tatsächlich geleisteten Stunden zu übergeben ist. Nach Punkt 5) des Kollektivvertrages für Arbeiter in der Hotellerie und Gastronomie sind über die geleistete Gesamtarbeitszeit (Normalarbeitszeit und Überstunden) und deren Entlohnung Aufzeichnungen gemäß § 26 AZG zu führen und die geleisteten Überstunden der Arbeitnehmer wöchentlich, jedenfalls (= zulässig spätestens mit) zu Monatsende schriftlich zu bestätigen. Der Kollektivvertrag für Angestellte im Hotel- und Gastgewerbe kennt ebenfalls zu Punkt 5) lit d eine hiezu korrespondierende Regelung. Die gastgewerblichen Kollektivverträge akzeptieren folglich aber ebenso eine monatliche Arbeitszeiterfassung als zeitnahe Aufzeichnung. Die im Unternehmen des Berufungswerbers gepflogene Arbeitszeitaufzeichnung entspricht daher jedenfalls gesetzlichen, aber auch kollektivvertraglichen Erfordernissen, insbesondere aber auch den einschlägigen Vorgaben der BAO. Es wird aber auch darauf hingewiesen, dass die in Rede stehenden monatlichen Arbeitszeitnachweis die betriebliche und inhaltlich auch zutreffende Aufzeichnung und

Dokumentation über die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit des jeweiligen Dienstnehmers darstellt, andernfalls diese vom den Arbeitnehmern wohl auch nicht in eigenhändiger Fertigung akzeptiert worden wäre. Bloße Dienstplanvorgaben könnten dem entgegen diesem Erfordernis bereits an sich und in vorgesehener Zweckbestimmung nicht entsprechen. Auch die Grundaufzeichnungsargumentation der Erstbehörde verfehlt folglich bereits grundsätzlich, da nicht etwa irgendwelche Uraufzeichnungen fehlen bzw. vernichtet worden wären, vielmehr vom Berufungswerber seit jeher gesetzeskonforme, wenn auch EDV-unterstützt erfasste Arbeitszeitaufzeichnungen im Wege monatlich geführter Arbeitszeitnachweise erstellt wurden. Diese im Übrigen auch der Lohnabrechnung jeweils zugrunde gelegten Arbeitszeitnachweise erfüllen daher sogar ein Maximum an möglicher Beweiskraft, da geradezu ausgeschlossen ist, dass ein Arbeitnehmer diese fertigen würde, falls sie inhaltlich nicht richtig wären und damit auf die Abgeltung geleisteter Arbeiten verzichten würde. Die vorliegenden monatlichen Arbeitszeitnachweise sind als Aufzeichnung der tatsächlich erbrachten Arbeitszeit daher jedenfalls zuverlässige Grundlage, sachlich richtig und auch frei von formellen Mängeln.

Die Erstbehörde wäre aber auch verpflichtet gewesen, anstelle die Arbeitszeiterfassung des Berufungswerbers pauschaliert als untauglich abzutun und zur Schätzung zu schreiten, ein entsprechendes Ermittlungsverfahren und insbesondere auch die Befragung der jeweils betroffenen Arbeitnehmer vorzunehmen. Das behördliche Verfahren ist folglich auch aus diesem Grunde nicht rechtskonform geführt worden und mangelhaft verblieben. Die Erstbehörde hat nämlich überhaupt keinen Versuch unternommen, den konkreten Sachverhalt näher feststellen, sich vielmehr lediglich global auf nicht näher begründete Einschätzung berufen und diese der nunmehrigen Berufungsvorentscheidung zugrunde gelegt.

Die vorliegenden und von den Arbeitnehmern auch eigenhändig gefertigten Arbeitszeitnachweise ermöglichen nun aber entgegen behördlicher Annahme eine lückenlose und vollständige Rekonstruktion der zeitlichen Lage der erbrachten Arbeitszeiten und insbesondere auch der den Arbeitnehmern gesetzlich zustehenden lohnsteuerbegünstigten Überstundenzuschläge und erbringen jedenfalls den hiefür erforderlichen Nachweis. Anlass für eine Schätzung nach § 184 Abs. 1 BAO kann gegenständlich nicht bestehen, geschweige denn hiefür gesetzliche Deckung in Anspruch genommen werden, weil die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln und auch zu berechnen sind. Von der Erstbehörde werden im gegebenen Zusammenhang für die Schätzung keinerlei Berechnungsansätze offen gelegt und der mit 20 % pauschaliert unterstellte Durchschnittssteuersatz ist geradezu willkürlich jedenfalls bei weitem überhöht.

Nach ständiger Rechtsprechung gelangt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG dann zur Anwendung, wenn wie gegenständlich die genaue Anzahl und

zeitliche Lagerung der geleisteten Überstunden und die Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit der Entlohnung für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen.

Aber selbst wenn man den EDV-geführten und von den Arbeitnehmern auch jeweils gefertigten Arbeitszeitaufzeichnungen die geforderte Eignung absprechen wollte, hätte die Erstbehörde diese dennoch in die Beurteilung aufzunehmen gehabt. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 fällt, könnte nämlich nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (vgl. z.B. die VwGH-Erkenntnisse vom 13. Oktober 1999, 94/13/0008 und vom 25. Mai 2004, 2000/15/0052 und zuletzt vom 20. 09. 2006, 2006/14/0028). Der Berufungswerber unterstellt, dass die in Rede stehenden EDV-unterstützte Arbeitserfassung für den in Rede stehenden Zeitraum dem Behördensatz ohnedies bereits beigeschlossen ist, ersucht widrigfalls aber um entsprechende Mitteilung, um diese vorlegen zu können.

Das Behördensatz ist folglich gesetzwidrig.“

Im dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akt des Finanzamtes befindet sich eine schmale Klarsichtmappe, die folgende Unterlagen beinhaltet:

Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 1. März 2007; Handschriftliche Vermerke des Prüfers; Excel-Tabelle zur Abfertigung NEU; Lohnkonto – Bruttoteil 1 – Verrechnungsmonat Jahr 2005; Kommunalsteuer-Erklärung für das Kalenderjahr 2001; Lohnabrechnung einer Arbeitnehmerin; 4 Kopien zu Wochendienstplänen; eine Zahlungsempfangsbestätigung; Kopie eines Leasingvertrages vom 15. Juni 2005; ein Kaufantrag vom 9. Mai 2001; 14 Entlohnungsübersichten (jeweils 7 für die Kalenderjahre 2003 und 2004); Arbeitnehmerlisten zu 2001 und 2002; Kopie eines Leasingvertrages vom 3. September 2001; Lohnabrechnung eines Arbeitnehmers;

Eine an den zuständigen Amtsvertreter gesandte E-Mail der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde zwar geöffnet, blieb jedoch in weiterer Folge unbeantwortet. Das Finanzamt wurde hiebei gebeten, sämtliche Unterlagen zu vorliegendem Berufungsfall (Arbeitsbogen, Aufzeichnungsbelege etc.) vorzulegen. Es seien nämlich betreffend Dienstpläne und Arbeitszeitaufzeichnungen lediglich vier Blätter vorgelegt worden. Der im Prüfungsbericht namentlich genannte Prüfer gab in seiner E-Mail vom 12. Dezember 2007 bekannt, dass die Uraufzeichnungen auf schriftliches Anraten der lohnverrechnenden Firma vernichtet worden seien. Deshalb habe er nur die EDV-Unterlagen zur Verfügung gehabt.

Diese Unterlagen würden mehrere Ordner umfassen. Er habe daher nur die in der vorgenannten Klarsichtmappe eingescannten Aufzeichnungsmuster vorgelegt.

Aufgrund vorstehender Ausführungen und in Anlehnung an die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/0352-I/07, vom 3. April 2008, welche sich mit einem gleichgelagerten Sachverhalt befasst hatte, ergeben sich nunmehr für den Unabhängigen Finanzsenat folgende Feststellungen und Überlegungen:

Rechtliche Grundlagen:

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

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens jedoch € 43,00 monatlich steuerfrei.

Zur Regelung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17.12.2002, 2000/14/0098, ausgeführt, dass nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Gesetzes 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 nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 lediglich die gesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen sind, wonach seitens des Arbeitgebers ausbezahlte Zuschläge u.a. für Sonn- oder Feiertagsarbeit bis zum festgelegten Höchstbetrag steuerfrei sind.

Während das Einkommensteuergesetz für Überstundenzuschläge vorsieht, 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, lässt sich aus diesem nicht ableiten, 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 und der Arbeitgeber dafür Zuschläge zum Grundlohn zur Auszahlung bringt. 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 jedenfalls 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.

Durch die Bestimmung des § 68 Abs. 2 EStG 1988 können auch Überstundenzuschläge für Arbeiten an „nicht privilegierten“ Tagen innerhalb der angegebenen Grenzen steuerfrei behandelt werden. Auch diesbezüglich besteht grundsätzlich eine Verpflichtung des Arbeitgebers, die Ableistung der Arbeits-(Über-)Stunden nachzuweisen.

Für Überstundenleistungen sehen die einschlägigen lohngestaltenden Vorschriften die Zahlung von Zuschlägen vor.

(Siehe hiezu UFS, RV/0352-I/07, Seiten 6 und 7)

Art der Nachweise:

Das Einkommensteuergesetz enthält hinsichtlich der Form des Nachweises 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).

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 durch die Abgabenbehörde entsprechend § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen und zu begründen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen nur für öffentliche Urkunden bzw. dann, wenn auf Grund von Abgabenvorschriften eine bestimmte Art der Nachweisführung vorgeschrieben ist.

Aufzeichnungen, unterzeichnete Bestätigungen von dritter Seite usw. unterliegen als Privaturkunden iSd § 168 BAO hinsichtlich der inhaltlichen Richtigkeit der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, § 169 Tz 9). Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass § 26 AZG keine ausdrücklichen Vorgaben über die Art der Führung der Aufzeichnungen hinsichtlich des Zeitpunktes der Eintragungen 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 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, 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 die rechtliche Vertretung des Berufungswerbers daraus ableitet, dass eine (ausschließlich) monatliche Aufzeichnung zulässig wäre, kann dieser Ansicht nicht gefolgt werden. Vielmehr ergibt sich aus diesen Bestimmungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lediglich, dass zusätzlich zur wöchentlich verpflichtenden Bestätigung eine – allenfalls auf die Notwendigkeit im Zusammenhang mit der monatlichen Lohnabrechnung abzielende – 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.

Zu beachten ist diesbezüglich 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 Arbeitszeitnachweise dienenden Unterlagen – wenn solche geführt worden sind - nicht vorgelegt werden (können), könnte darin ebenso ein Verstoß gegen die Bestimmungen des § 26 AZG und somit auch gegen § 124 BAO erblickt werden, wie in der Nichtführung solcher Unterlagen.

Für die steuerliche Beurteilung sind diese Überlegungen jedoch nicht primär entscheidend. Eine allfällige Verletzung (arbeits-)rechtlicher (Aufzeichnungs-)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.

Zusammengefasst steht fest, dass es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich anheim gestellt ist, durch zur Nachweisführung geeignete Unterlagen die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme einer steuerlichen Begünstigung zu belegen und die Abgabenbehörde nicht berechtigt ist, eine bestimmte Art der Nachweisführung zu verlangen – und anderen Beweismitteln schlechthin die Anerkennung zu versagen -, wenn diesbezüglich keine gesetzlichen Einschränkungen bestehen.

Die Abgabenbehörde hat somit grundsätzlich alle ihr zugänglichen Beweismittel zu würdigen und sodann nach freier Überzeugung, **dies jedoch nachvollziehbar begründet**, den als gegeben angenommenen Sachverhalt festzustellen.

(Siehe hiezu UFS, RV/0352-I/07, Seiten 7-9).

Schätzungsberechtigung:

Nach dem Wortlaut des § 184 Abs. 3 BAO besteht eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde u.a. dann, wenn der Abgabenpflichtige 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.

Eine derartige Unmöglichkeit besteht jedoch nicht bereits dann, wenn es für die Abgabenbehörde allenfalls mit einem erhöhten Aufwand verbunden wäre, Beweismittel zu

erlangen oder auszuwerten. Die Befugnis zur Schätzung beruht nämlich allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (siehe etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 28. Februar 1995, 94/14/0157, und vom 3. August 2004, 2001/13/0022). Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 17. Oktober 2001, 98/13/0233, mwN, ebenso die Nachweise bei Ritz, BAO³, § 184 Tz 6). Bloße Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur, deren Überwindung Mühe kosten mag, rechtfertigen eine Schätzung bereits dem Grunde nach nicht. (Siehe hiezu UFS, RV/0352-I/07, Seiten 9 und 10)

Dem Verwaltungsakt zu entnehmender Sachverhalt bzw. Schlussfolgerungen:

Fest steht, dass der Berufungswerber einen gastwirtschaftlichen Betrieb führt, der auch an Sonn- und Feiertagen geöffnet hat.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich ferner, dass insbesondere für die (lt. Stundenaufstellungen) an Sonn- und Feiertagen geleistete Arbeitsstunden den Arbeitnehmern ein Zuschlag zum Grundlohn bezahlt und dieser Zuschlag vom Arbeitgeber steuerfrei belassen wurde.

Wie sich nunmehr nach dem in den vorstehenden Punkten Ausgeführten ergibt, ist für die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit für diese Zuschläge ausschließlich entscheidend, dass die den Zuschlägen zu Grunde liegenden Arbeitsstunden von den Arbeitnehmern tatsächlich geleistet wurden.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 1. März 2007 führte das Finanzamt ua aus, dass den Nachweis über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden – (insbesondere) dann, wenn es um eine Vielzahl von Überstunden in mehreren Jahren geht – in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen vermögen, aus denen hervorgeht, an welchem Tag und zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden geleistet hat. Nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden können solche Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen (vgl. VwGH 25. 4. 2001, 96/13/0029). Die Grundaufzeichnungen seien hier nach Übernahme in die EDV der Firma h vernichtet worden. Die steuerfreien Zuschläge für Überstunden und Feiertage seien daher im Ausmaß von 20 % der Lohnsteuer unterzogen worden.

Laut Prüfungsfeststellungen seien die monatlichen Aufzeichnungen demnach ein Produkt der vom Berufungswerber geführten Aufzeichnungen.

Aus dem Vorbringen des Finanzamtes lässt sich feststellen, dass im Betrieb zwar Grundaufzeichnungen erstellt werden, diese für den Prüfungszeitraum jedoch nicht vorgelegt wurden bzw. nicht vorgelegt werden konnten, da diese vernichtet worden seien. Die Auswertung dieser bilden jedoch die Grundlage für die Erstellung der Monatsaufzeichnungen. Inwieweit die monatlichen Aufstellungen die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und deren tatsächliche zeitliche Lagerung ausweisen, ergibt sich aus den Ausführungen des Finanzamtes jedenfalls nicht, tritt aber das Gegenteil ebenso nicht klar in Erscheinung.

Das Finanzamt hat keinerlei Anlass gesehen, weiterführende Sachverhaltsfeststellungen – welche z.B. durch eine Arbeitnehmerbefragung möglich gewesen wären – vorzunehmen. Das Beweisanbot der rechtlichen Vertretung und des Berufungswerbers – nämlich die Überprüfung und Auswertung der vorliegenden EDV-unterstützten Listen – wurde vom Finanzamt nicht aufgegriffen bzw. angenommen. Das Finanzamt hat auch keine exakt begründeten Angaben hiezu gegeben, weshalb im konkreten Fall die vorgelegten EDV-unterstützten Listen nicht als vollständiges Beweismittel anerkannt wurden. Etwaige konkrete Fehler bzw. offensichtliche Mängel in diesen Listen wurden ebenso nicht aufgezeigt.

Letztlich ist auch im Zusammenhang mit der Berechnung des Nachforderungsbetrages eine Verletzung des § 115 Abs. 1 BAO festzustellen. Wenn im gegenständlichen Fall die Anwendung des § 86 Abs. 2 EStG 1988 dem Grunde nach zulässig sein sollte (gegebenenfalls wären die unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuernachforderung darzulegen), wäre jedenfalls festzustellen gewesen, wie sich der angewendete Durchschnittssteuersatz errechnet. Dies umso mehr, als § 86 Abs. 2 EStG 1988 ausdrücklich normiert, dass bei der Festsetzung des Pauschbetrages auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge und die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der entsprechenden Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen ist. Diesbezüglich ergeben sich aus dem Verwaltungsakt keinerlei Anhaltspunkte, welche eine Prüfung der Einhaltung dieser Bestimmungen ermöglichen würden. Auch die Hinweise in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. Juni 2007, die Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmern entfallenden Lohnsteuernachforderung sei mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden (im hier zu beurteilenden Fall würden die Grundaufzeichnungen fehlen) und die vom Rechtsmittelbearbeiter des Finanzamtes ebenfalls eingewandten verfahrensökonomischen Gründe (siehe Seite 5 der Berufungsvorentscheidung) reichen in diesem Zusammenhang in keiner Weise aus.

(Siehe hiezu UFS, RV/0352-I/07, Seiten 10–12).

Zusammenfassung:

Im Rahmen des § 115 Abs. 1 BAO besteht im Abgabenverfahren der Untersuchungsgrundsatz, welcher die Abgabenbehörden zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse verpflichtet.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit bei der Inanspruchnahme von Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund tritt. Der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat diesfalls selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 31.3.2004, 2000/13/0073). So ist bspw. die Berechtigung zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nach der Rechtsprechung durch den Arbeitgeber an Hand von zeitnah geführten Aufzeichnungen nachzuweisen. Dazu reichen weder im Vorhinein erstellte Dienstpläne noch nachträgliche Zeugenaussagen oder Bestätigungen aus (vgl. VwGH 28.10.1993, 90/14/0029). Dies deshalb, weil es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass vorweg erstellte Dienstpläne (etwa wegen akut auftretender Erkrankungen oder anderer unvermutet auftretender Verhinderungsgründe) nicht durchgängig eingehalten werden können und nach Ablauf eines längeren Zeitraumes die Rekonstruktion tatsächlicher, sich auf viele Tage verteilender Arbeitszeiten aus der Erinnerung nicht mehr möglich ist.

Aber auch wenn eine Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht, welche regelmäßig in der Verpflichtung zum Nachweis abgabenrechtlich bedeutsamer Umstände und in der Verpflichtung zur Beweissicherung besteht, verletzt, kann die Abgabenbehörde nicht schlichtweg vom Nichtvorliegen eines behaupteten Sachverhaltes ausgehen, sondern muss den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung feststellen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Diesbezüglich ist nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei ist § 166 iVm § 168 BAO zu beachten und kann **alleine der Hinweis auf fehlende Grundaufzeichnungen** eine Nachversteuerung nicht rechtfertigen.

Für den gegenständlichen Fall liegen nämlich Beweismittel in Form von monatlichen Aufstellungen über Arbeitsstunden vor. Wenn das Finanzamt nunmehr diesen Aufstellungen die Beweiskraft absprechen will, hätte es dies in einem ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren festzustellen gehabt. Dazu wären klare und belegte Aussagen zu treffen gewesen, weshalb die vorgelegten Monatsaufstellungen nicht als taugliche Nachweise angesehen werden können. Dies könnte der Fall sein, wenn diese lediglich das Resultat der

vorweg erstellten Dienstpläne ohne Rücksichtnahme auf die tatsächlichen Arbeitszeiten wären oder wenn – aus welchen Gründen auch immer – im Nachhinein Aufstellungen gefertigt worden sein sollten, die mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen.

Da das Finanzamt diesbezüglich jedoch keinerlei Parteiengehör gewahrt, dem Unabhängigen Finanzsenat zugestandener Weise nicht alle zur Verfügung stehenden Unterlagen übermittelt und auch eine mögliche Beweisaufnahme bspw. durch Arbeitnehmerbefragungen ignorierte, blieb das Ermittlungsverfahren unvollständig und kann eine abschließende Beurteilung daher nicht erfolgen. Letztlich müssten als Ergebnis der Sachverhaltsermittlung ausreichende Anhaltspunkte vorliegen, die belegen, dass die Arbeitnehmer in Wahrheit die aufgezeichneten Stunden tatsächlich nicht geleistet haben.

Festzuhalten ist diesbezüglich jedoch, dass sich aus den Gegebenheiten des vorliegenden Falles offenkundig ergibt, dass zumindest einzelne Arbeitnehmer jedenfalls an Sonn- und Feiertagen gearbeitet haben müssen, da der Betrieb des Arbeitgebers an diesen Tagen geöffnet hatte.

Wenn sich nunmehr die vom Finanzamt als gegeben angesehenen Mängel der Aufzeichnungen im weiteren Ermittlungsverfahren durch den Berufungswerber nicht aufklären lassen, wären auch die tatsächlichen Öffnungszeiten des Betriebes des Berufungswerbers, die von den einzelnen Arbeitnehmern zu erbringenden Arbeiten und deren zeitliche Lagerung festzustellen.

Daraus könnte sodann unter Berücksichtigung der Auslastung des Betriebes abgeleitet werden, ob und in welchem Ausmaß die Erbringung von Arbeitsleistungen einzelner Arbeitnehmer an einzelnen Tagen tatsächlich notwendig war. Derartige Feststellungen würden nach Gegenüberstellung mit den Inhalten der vorgelegten Aufstellungen eine allenfalls vorzunehmende Schätzung, welche ebenfalls einen Akt der Tatsachenfeststellung iSd. § 115 Abs 1 BAO darstellt (vgl. VwGH 28.10.1993, 90/14/0029), zu tragen geeignet sein.

Alleine aus den oben dargestellten Punkten, ergibt ohne jeden Zweifel, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt vom Finanzamt nicht bzw. nicht vollständig ermittelt wurde.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderstellung hätte unterbleiben können.

Die Aufhebung nach § 289 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und der Billigkeit zu treffen ist.

Zweckmäßig ist die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides, weil das zuständige

Finanzamt alleine auf Grund der räumlichen Entfernung der Abgabenbehörde zweiter Instanz wesentlich problemloser und kostengünstiger weitere Ermittlungen vor Ort zu führen in der Lage ist. Auch würde es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines (ordnungsgemäß und vollständigen) Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme. Es ist nicht 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, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Die Durchführung eigener Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat wäre daher nur dann zweckmäßig, wenn diese sich auf eine notwendige (geringfügige) Ergänzung des feststehenden Sachverhaltes beschränken würden. Da im gegenständlichen Fall aber grundlegende und umfassende Ermittlungen und gegebenenfalls auch Auswertungen von Beweismitteln und Unterlagen notwendig sind bzw. auf Grund allfälliger noch erstatteter Vorbringen des Berufungswerbers notwendig werden, würde die sodann bestehende Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs (es wären sowohl dem Berufungswerber als auch dem Finanzamt jeweils die Ausführungen der anderen Partei mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zur Kenntnis zu bringen, was gegebenenfalls mehrfach notwendig sein könnte) zu nicht absehbaren Verzögerungen im Verfahrensgang führen.

Billigkeitsgründe, welche gegen eine Aufhebung sprechen, sind nicht ersichtlich.
(Siehe hiezu UFS, RV/0352-I/07, Seiten 12-15).

Abschließend darf für den weiteren Verfahrensgang darauf hingewiesen werden, dass Begründungen abgabenbehördlicher Bescheide geeignet sein müssen, dem Steuerpflichtigen einen effizienten Rechtsschutz bzw. eine Geltendmachung der Rechte zu gewährleisten (vgl. dazu Beiser, Steuern, 2. Auflage, Kap. „Abgabenverfahren“ Pkt. 3.4) und auch den Unabhängigen Finanzsenat in die Lage versetzen müssen, zumindest in Kombination mit dem Akteninhalt die Festsetzungen des Finanzamtes nachzuvollziehen.

Nach der gegenständlichen Aufhebung der in Rede stehenden Bescheide ist es nunmehr am Finanzamt gelegen, in einem einwandfreien Ermittlungsverfahren den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und für den Fall, dass weiterhin eine Bescheiderlassung notwendig ist, in diese Bescheide auch eine vollständige und nachvollziehbare Begründung, aus der nicht nur die erhobenen Beweismittel, sondern auch die Würdigung dieser, der als gegeben angenommene Sachverhalt und die Grundlagen sowie die Berechnung der Abgabennachforderung hervorgehen, aufzunehmen.
(Siehe hiezu UFS, RV/0352-I/07, Seiten 16-17).

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Dezember 2008