



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im gegenständlichen Fall wurden – wie aus der Stellungnahme des Prüfers vom 23. Juni 2006 zu entnehmen ist – im Rahmen einer Lohnabgabenprüfung durch die VGKK bei der ehemaligen Dienstgeberin des Berufungswerbers (Bw), der Firma A GmbH, die zwischenzeitlich laut Firmenbuchabfrage infolge Konkursöffnung vom 20. April 2006 aufgelöst ist, eine Neuberechnung seiner Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2005 auf Basis von Auswertungen der von der Dienstgeberin erhaltenen Fahrtenbücher und der demnach in den einzelnen Monaten geleisteten Arbeitsstunden vorgenommen, wobei der Prüfer laut Stellungnahme zur Berufung die laut Fahrtenbuch geleisteten Stunden mit dem im Beleg vom 13.9.2005 ausgewiesenen „Nettostundensatz“ von 5,00 € multipliziert habe.

Das Finanzamt hat abweichend vom Erstbescheid vom 5. April 2006 (steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel der A GmbH 6.644,91 €) dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 12. Mai 2006 die vom Prüfer ermittelten Bezüge von 16.396,41 € zugrunde gelegt. Eine nähere Begründung, die Aufschluss über den

Grund für die Berichtigung bzw. die Ermittlung der geänderten Bezüge gegeben hätte, enthält der Sachbescheid nicht. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde mit der Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels begründet.

In der Begründung zur Berufung vom 24. Mai 2006 hat der Bw eingewendet, seit September keinerlei Bezüge mehr von der Firma A GmbH erhalten zu haben. Im Zeitraum 1.1. bis 31.8.2005 sei er lediglich geringfügig beschäftigt gewesen und habe monatlich 308,00 € verdient. Zusätzlich habe er eine Sonderzahlung im August d. J. in Höhe von 410,00 € erhalten. Außer den genannten Bezügen habe er keine Lohnzahlungen von der Fa. A GmbH erhalten.

Nach Einholen einer Stellungnahme des Prüfers der VGKK zur Berufung wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5.7.2006 mit der Begründung, die Höhe der Einkünfte sei im Zuge einer Lohnsteuerprüfung ermittelt worden, abgewiesen. Das Finanzamt sei in seinem Einkommensteuerbescheid vom 12. Mai 2006 „vollinhaltlich“ den Ausführungen der Lohnsteuerprüfung gefolgt. Bei dieser Prüfung seien vom Prüforgan „*zahlreiche Feststellungen*“ getroffen worden, welche den angeschlossenen Beilagen zu entnehmen seien. Diese Beilagen seien Bestandteil der Bescheidbegründung und würden detailliert die Abweisungsgründe der Berufung erläutern. Die Behauptungen des Bw seien aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Hiezu ist Folgendes festzustellen:

Der Verweis auf Beilagen, die zudem in keiner Weise konkretisiert wurden (weder hinsichtlich Anzahl noch Inhalt) entspricht den vom VwGH an eine ordentliche Bescheidbegründung gestellten Anforderungen in keiner Weise. Das Finanzamt hat es verabsäumt, den seiner Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt entsprechend festzustellen, insbesondere darzulegen, welche konkreten Schlüsse aus welchen Unterlagen gezogen worden seien und wie das Ergebnis im Zuge der Prüfung im Einzelnen ermittelt wurde. Diesfalls überrascht es auch nicht, dass der Bw sich mit den Ergebnissen nicht substantiiert auseinandersetzen konnte. Im Übrigen ist es weder Aufgabe des Abgabepflichtigen noch des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) Mutmaßungen darüber anzustellen, welche der „*vorliegenden Unterlagen*“ nach Ansicht des Finanzamtes die vom Bw „*getätigten Behauptungen*“ nicht nachvollziehbar erscheinen lassen.

Nach Ansicht der Referentin des UFS wären dem Bw bereits vor Bescheiderlassung bzw. spätestens vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung die bei der Lohnabgabenprüfung angewandte Methode zur Ermittlung der Bezüge des Bw (Auswertung von Fahrtenbüchern und deren Ergebnisse), die Grundlage für den herangezogenen Stundenlohn von 5 € sowie

das Ermittlungsergebnis für die einzelnen Monate des Bezugszeitraumes bekannt zu geben gewesen.

Infolge der fehlenden Sachverhaltsfeststellungen und mangelhaften Auseinandersetzung mit den Einwendungen des Bw in der Berufung bzw. im Vorlageantrages an den UFS, wurden wesentliche Ermittlungen unterlassen, die eine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz rechtfertigen. Im Übrigen hat das Finanzamt gem. § 276 Abs. 6 BAO eine Berufung erst „*nach Durchführung etwa noch erforderlicher Ermittlungen*“ der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Das Finanzamt hat sich aber weder mit dem bereits in der Berufung erhobenen Einwand des Bw, er habe im Zeitraum 1.9. bis 31.12.2005 keine Lohnzahlungen mehr erhalten und seien diese deshalb im Zuge des Insolvenzverfahrens angemeldet und geltend gemacht worden, auseinandergesetzt, noch den Einwand, die Zahlung vom 13.9.2005 habe nicht er, sondern Herr B, Adr., für von diesem getätigte Aushilfsfahrten erhalten, zum Anlass weitergehender Sachverhaltsermittlungen (etwa durch Einvernahme des Gerhard Ingram zu dieser Frage) genommen. Diesbezüglich wird auf die Aussage des Prüfers verwiesen, wonach die vom Bw verrechnete Stundenanzahl nicht nachvollzogen werden könne (z.B. seien laut Abrechnung am 5.9.05 nur 5 Stunden abgerechnet, laut vom Bw unterschriebenen Fahrbericht allerdings 10 Stunden Arbeitszeit). Dieser Widerspruch hätte jedenfalls weitere Ermittlungen auslösen müssen.

Ob der Bw oder Herr B Empfänger der Zahlung vom 13.9.2005 war, ist auch insofern von Bedeutung, als dann, wenn die weiteren Ermittlungen des Finanzamtes ergeben sollten, dass nicht der Bw die Aushilfsfahrten getötigt bzw. die Zahlung erhalten hat, der vom Prüfer generell zugrunde gelegte Stundenlohn von 5 € nicht ohne Weiteres heranziehbar ist, zumal dieser laut dessen Stellungnahme vom 23.6.2006 offensichtlich ausschließlich auf dem im Beleg vom 13.9.05 ausgewiesenen Stundensatz beruht. Eine Schätzung ist jedenfalls dem Grunde und der Höhe nach entsprechend zu begründen. Da das Finanzamt die der Begründung zur Berufungsvorentscheidung angeschlossenen Beilagen nicht näher bezeichnet hat, kann seitens des UFS nicht festgestellt werden, ob dem Bw zumindest die Ermittlung der Bezüge laut Stellungnahme des Prüfers zur Berufung zur Kenntnis gebracht wurde. Selbst wenn diese Stellungnahme dem Bw bekannt wäre, erspart dies dem Finanzamt nicht eine substantiierte und begründete Auseinandersetzung mit den Einwendungen des Bw betreffend Insolvenz bzw. der Zahlung vom 13.9.2005.

Im Übrigen hat der Prüfer in seiner Stellungnahme eingeräumt, mangels ordentlicher Buchhaltung könne nicht nachvollzogen werden, ob die Angaben des Bw, dass er ab September keine Zahlungen mehr erhalten habe, stimmen würden. Umso verwunderlicher erscheint es,

dass das Finanzamt keine Veranlassung zu weiteren Ermittlungen bzw. einer näheren Auseinandersetzung mit diesem Einwand des Bw gesehen hat, zumal man sich in diesem Punkt jedenfalls nicht auf die Aussagen des Prüfers stützen konnte. Im Übrigen geht der Bw auch davon aus, dass die Bezüge laut Lohnzettel des Dienstgebers, die dem Erstbescheid zugrundegelegt wurden, unzutreffend sind, zumal auch dieser als Bezugszeitraum 1.1. bis 31.12.2005 ausweise und damit auch die Bezüge für die Monate September bis Dezember umfasst seien, die der Bw aber nach seinen Angaben nicht erhalten hat. Da laut Stellungnahme des Prüfers für 2005 keine brauchbare Buchhaltung vorlag und die Buchhaltung im Nachhinein vom Steuerberater der Dienstgeberin erstellt worden sei und eine fiktive Lohnzahlung (ohne Aufteilung auf einzelne Dienstnehmer) gebucht worden sei, damit die Buchhaltung mit den Bezügen laut Lohnverrechnung übereinstimme, stellt sich im Übrigen die Frage hinsichtlich der Plausibilität der „*laut dieser fiktiv erstellten Buchhaltung*“ angeblich an den Bw „zumindest“ bezahlten Bezüge von 7.467,57 €.

Hinsichtlich der Voraussetzungen dafür, von einem Zufluss von Einnahmen beim Bw auszugehen, wird auf § 19 Abs. 1 EStG 1988 verwiesen, wonach eine Einnahme dann zugeflossen ist, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Dies ist dann der Fall, sobald dieser die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8).

Im Übrigen vertritt der UFS die Auffassung, dass auch dann, wenn die Bezüge auf Basis einer Lohnabgabenprüfung ermittelt wurden, dieser Umstand das Finanzamt nicht von seiner Verpflichtung, das Parteiengehör zu wahren (§ 115 Abs. 2 BAO), entheben konnte.

Nach Auffassung des UFS wären dem Bw bereits vor erfolgter Wiederaufnahme des Verfahrens, jedenfalls aber vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung die **Methode** (Auswertung von Fahrtenbüchern) **bzw. die Art der Ermittlung** (Multiplikation der laut Fahrtenbüchern geleisteten Stunden mit dem Stundensatz von 5 €, der dem Beleg vom 13.9.2005 entnommen wurde) **und das Ermittlungsergebnis für die einzelnen Monate** des Bezugszeitraumes bekannt zu geben gewesen, um dem Bw die Möglichkeit zu geben, bereits vor einer allfälligen Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. zumindest in der Berufung substantiierte Einwendungen erheben zu können. Sollten dem Bw die Berechnungsgrundlagen bis dato nicht im Einzelnen bekannt gegeben und entsprechend erläutert worden sein, wäre dies jedenfalls nachzuholen.

Sollte der Bw allerdings gegen die Stundenaufzeichnungen in den Fahrtenbüchern (soweit sie ihm nicht vorliegen, ist ihm Einblick zu gewähren) und die daraus vom Prüfer ermittelte Anzahl der geleisteten Stunden in den Monaten Jänner bis September 2005 (vgl. Stellungnahme vom 23.6.2006) keine begründeten Einwände erheben, so vertritt der UFS jedenfalls die Auffassung, dass der sich bei Zugrundelegung des vom Bw behaupteten

Entgeltes von monatlich 308 € ergebende Stundenlohn in der Bandbreite von 0,42 € bis 0,94 € nicht plausibel erscheint. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Bw eingewendet hat, er sei in diesen Monaten „*geringfügig*“ beschäftigt gewesen. Diese Aussage steht jedenfalls in Widerspruch zu den laut Fahrtenbuch geleisteten Stunden (z.B. laut Prüfer Jänner 2005 261,25 Stunden). Von Interesse wäre in diesem Zusammenhang, ob zwischen der Dienstgeberin und dem Bw ein schriftlicher Dienstvertrag bestanden hat, der den Entgeltanspruch und die täglich bzw. monatlich zu leistenden Stunden regelt.

Zur Ermessensübung bezüglich der Aufhebung des Bescheides und der Berufungsvorentscheidung wird darauf verwiesen, dass es laut Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2002, 2002/2003I5, die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist laut VwGH 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. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist im Übrigen die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Verfahrens (Ritz, BAO³, § 289, Tz 5).

Ob nach der Aufhebung des Bescheides und der Berufungsvorentscheidung tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des Ermittlungsverfahrens des Finanzamtes ab, im Rahmen dessen wiederum auf die Wahrung des Parteiengehörs Bedacht zu nehmen sein wird. In diesem Zusammenhang wird allerdings auch auf die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Bw verwiesen.

Feldkirch, am 20. März 2007