



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, Gastwirt, Ort, Straße, vertreten durch Mag. Norbert Huber, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Adolf Pichler Platz 4/II, vom 27. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 5. Dezember 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2005 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

1. bekämpfte Bescheide:

Mit am 5. Dezember 2006 im Bundesrechenzentrum gedruckten Bescheiden wurde der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 für die „*Einhaltung* (gemeint wohl: Einbehaltung) *und Abfuhr* der vom Arbeitslohn zu entrichtenden *lohnabhängigen Abgaben* (gemeint wohl: Lohnsteuer) *in Anspruch genommenen* (gemeint wohl: genommen)“ und damit offenbar die Haftung als Arbeitgeber geltend gemacht. Weiters wurde – wie aus der Begründung, welche auf eine Festsetzung auf Grund der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung verweist, abzuleiten ist – eine Lohnsteuernachzahlung für die Jahre 2004 und 2005 von jeweils € 3.466,36 festgesetzt.

Den Bescheiden beigeschlossen war ein Bericht „*gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung*“, welchem unter der Überschrift „*Sachverhaltsdarstellung*“ zu entnehmen ist:

„*Die zur Prüfung vorgelegten Stundenaufzeichnungen (Arbeitszeitnachweise) weisen monatlich über den Prüfungszeitraum hinweg beim jeweiligen Dienstnehmer die selben Arbeitszeiten aus. Weiters sind diese vom Lohnverrechnungsbüro (Fa. ...) geführten und monatlich an den Betrieb übermittelten Aufzeichnungen (Arbeitszeitnachweise) nicht die Grundaufzeichnungen. Diese monatlichen Stundenlisten sind als Auswertung der Stundenaufzeichnungen (wöchentliche Mitarbeitereinsatzpläne) anzusehen. Die wöchentlich geführten Grundaufzeichnungen, so laut Auskunft von Herrn ..., werden vernichtet. Für die laufende Saison (Sommer 2006) konnten die Grundaufzeichnungen (wöchentliche Mitarbeitereinsatzpläne) vorgelegt werden. Abänderungen an den vorgedruckten Planarbeitszeiten werden nur selten vorgenommen.*

Wenn tatsächliche Grundaufzeichnungen vorliegen, müssten jedenfalls hin und wieder entsprechende Änderungen des Dienstplanes aufscheinen. Es widerspricht nämlich der Lebenserfahrung, dass über die gesamte Saison keiner der Dienstnehmer jemals die ihm zugedachten Dienstzeiten einhalten kann (gemeint wohl: dass jeder Dienstnehmer die zugedachten Dienstzeiten stets einhalten kann).“ In weiterer Folge wurde sodann auf einen namentlich genannten Dienstnehmer verwiesen, für den an Tagen, an welchen er nach den Arbeitszeitnachweisen dienstfrei gehabt habe, im Kassajournal Bonierungen ausgewiesen seien.

Im Bericht sodann weiter: „*Hauptsächlich erfolgte eine Änderung in der Art des Tages (Urlaub, freier Tag, usw.) Auf die tatsächlichen Arbeitszeiten wird nicht besonders Acht gegeben.*“

Unter Hinweis auf die Bestimmung des § 68 EStG 1988 wies der Prüfer (das Finanzamt) darauf hin, dass Überstundenzuschläge steuerfrei wären, wenn die tatsächlich geleisteten Überstunden an Hand von zeitnah erstellten Aufzeichnungen nachgewiesen werden würden. Unter zeitnäher Aufzeichnung sei nach ständiger Rechtsprechung „*ein Zeitraum innerhalb einer Woche*“ anzusehen. Da bereits nach dem Arbeitszeitgesetz (AZG) die tatsächlichen Arbeitszeiten laufend aufzuzeichnen seien, könnten für den Nachweis von Überstunden die Arbeitszeitaufzeichnungen im Sinne des § 26 AZG herangezogen werden, da diese den Begriff „zeitnah“ erfüllen würden. Zudem wäre eine doppelte Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen nicht zweckmäßig und zielführend. Die monatlichen Stundenaufzeichnungen (Arbeitszeitnachweise), auch wenn diese die zeitliche Lagerung der Arbeitszeiten beinhalten, seien nicht als zeitnahe Aufzeichnungen im Sinne des § 68 EStG 1988 zu werten und entsprächen daher nicht den Erfordernissen des § 68 EStG 1988.

Im Schätzungswege würden daher von den steuerfreien Zuschlägen nach § 68 Abs. 1 lt. „Auswertung M 9“ bzw. lt. Lohnkonto/Bruttoteil 50% nachversteuert. „2004 Bemndl. 10.529,56; 2005 Bemndl. 11.834,07 (siehe dazu auch Niederschrift über die Schlussbesprechung).“

Die Lohnsteuerneuberechnung erfolgt unter Anwendung des § 86 Abs. 2 (mit einem geschätzten Durchschnittssteuersatz) von 31%.“

2. Berufungen:

In den Berufungen wurde die Lohnsteuernachverrechnung als rechtswidrig bekämpft und die Schätzungsbefugnis als tatsächlich nicht gegeben und verfehlt bezeichnet.

Das Finanzamt verlasse jede rechtliche Grundlage, wenn sie den gegenständlich vorliegenden und zudem ausnahmslos von den betreffenden (zivilrechtlich entgeltberechtigten) Arbeitnehmern auch hinsichtlich deren inhaltlicher Richtigkeit eigenhändig gefertigt bestätigten monatlichen Arbeitszeitnachweisen gesetzliche Entsprechung abspreche und sofort zur für möglich befundenen Schätzung schreite. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe bei einer Schätzung die Begründung die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen. Die Erstbehörde entspreche gegenständlich diesen Vorgaben nicht.

Weder durch die Rechtsprechung noch durch andere verbindliche Regelungen wäre die Führung von Aufzeichnungen innerhalb eines schlichtweg unterstellten Kalenderwochenzeitraumes vorgegeben. § 26 AZG kenne eine solche Vorgabe jedenfalls nicht und akzeptiere sogar einen möglichen mehrmonatigen Beobachtungszeitraum. Auch die entsprechenden Kollektivverträge sähen eine derartige Verpflichtung nicht vor.

Der Berufungswerber habe tatsächlich sämtlichen gesetzlichen Vorgaben zur Arbeitsaufzeichnung entsprochen. Die vorgelegten Arbeitszeitnachweise entsprächen sämtlichen gesetzlichen Erfordernissen, insbesondere aber auch den Vorgaben der BAO.

Darauf hingewiesen werde, dass die Arbeitszeitnachweise die einzige betriebliche Aufzeichnung darstellen würden; die Grundaufzeichnungsargumentation der Erstbehörde wäre daher verfehlt und würden nicht irgendwelche Uraufzeichnungen fehlen oder vernichtet worden sein. Die auch der Lohnverrechnung zu Grunde liegenden Arbeitszeitnachweise würden daher ein Maximum an Beweiskraft erfüllen, da geradezu ausgeschlossen sei, dass ein Arbeitnehmer diese fertigen würde, falls diese nicht zutreffend wären.

Die Erstbehörde verkenne aber auch die gegebene Sachlage betreffend den im Bericht namentlich angeführten Arbeitnehmer. Es verstehe sich geradezu von selbst, dass für einen schankzugangsberechtigten Mitarbeiter in dessen dienstfreien Zeiten eine Vertretungsregelung vorzunehmen sei; die Vertretung habe an den konkret zur Debatte stehenden Tagen mit dem selben Bonierstift wie der Vertretene an der Kasse gearbeitet. Zur Klärung dieses Sachverhaltes werde ausdrücklich die zeugenschaftliche Befragung des in Rede stehenden Arbeitnehmers beantragt.

Abgesehen davon könnte ein, gegenständlich zudem gar nicht vorliegender Einzelfall nicht ausreichen, um ohne nähere Begründung, geschweige denn geführter weiterer Überprüfung, zur wenn auch für praktisch empfundenen generalisierenden und pauschalierenden Schätzung übergegangen werden. Verfehlt und unzulässig sei aber auch die erstbehördliche Unterstellung, dass die Arbeitszeitnachweise auf Grund eines fehlenden bzw. nur vernachlässigbar erforderlichen Korrekturbedarfs schlachtweg generell inhaltlich unrichtig wären. Vielmehr wäre dies ein Hinweis auf eine optimierte Arbeitszeitplanung.

Anlass für eine Schätzung bestehe gegenständlich nicht, geschweige denn wäre eine solche gesetzlich gedeckt, weil die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln und auch zu berechnen seien. Auch die Berechnungsansätze wären verfehlt bzw. überhöht, was insbesondere auf den Durchschnittssteuersatz zutreffe.

3. Stellungnahme des Finanzamtes zur Berufung:

In einer Stellungnahme zur Berufung teilte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass es richtig sein möge, dass weder in der Rechtsprechung noch in verbindlichen Normvorgaben die Führung von Aufzeichnungen innerhalb eines Kalenderwochenzeitraumes vorgegeben werde. Dies ändere jedoch nichts daran, dass die Aufzeichnungen, wie aus einer Beilage ersichtlich, vom Berufungswerber wöchentlich geführt würden. Dabei handle es sich um die aufzubewahrenden und vorzulegenden Ur- bzw. Grundaufzeichnungen.

Die monatlichen Aufzeichnungen der Lohnverrechnungsfirma seien nur ein Produkt der vom Berufungswerber geführten Aufzeichnungen, was durch diesen in der Niederschrift vom 16. Oktober 2006 bestätigt werde. Aus dieser Niederschrift gehe auch hervor, dass die wöchentlichen Mitarbeitereinsatzpläne vernichtet würden. Diese Pläne seien so gestaltet, dass sie die geplanten Mitarbeitereinsätze ausweisen würden und in der Zeile „IST“ gegenüber dem Plan eingetretene Änderungen zu erfassen wären. Aus den monatlichen Zusammenfassungen seien etwaige Änderungen nicht mehr erkennbar.

Auch würden bei den vorgelegten Aufzeichnungen der Lohnverrechnungsfirma offenbar verschiedene Versionen existieren, wie aus weiteren Beilagen erkennbar sei.

Mit den Erfahrungen des täglichen Lebens sei es nicht in Einklang zu bringen, dass Arbeitszeitnachweise nur monatlich geführt würden, da es unrealistisch wäre zu behaupten, man wüsste zB 10 Tage später noch die genaue Arbeitszeit.

Der im Bericht namentlich genannte Arbeitnehmer wäre nur beispielhaft angeführt worden. Es gäbe noch eine Reihe von anderen Beschäftigten, für die gleiches gelte. Die komplette Auswertung des Kassenjournals wäre „*relativ zeitaufwendig*“, weshalb es vorerst bei dieser beispielhaften Aufstellung belassen werde. Auch wären Bonierungen von Dienstnehmerinnen vorgenommen worden sein, welche laut kollektivvertraglicher Einstufung dafür nicht vorgesehen gewesen wären.

Nach Ansicht der „*belangten Behörde*“ sei hinreichend nachgewiesen, dass die vorgelegten Aufzeichnungen nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen würden. Auch trete nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen habe, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne. Durch nachträgliche Zeugenaussagen könnten Aufzeichnungen nicht ersetzt werden.

Vom Prüfer wären 50% der steuerfreien Zuschläge nachversteuert worden. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in solchen Fällen „*immer eine 100%ige Nachversteuerung zu Recht erkannt*“ habe. Der geschätzte Durchschnittssteuersatz ergebe sich aus den im Betrieb gegebenen Verhältnissen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dazu ergeben sich nunmehr folgende Feststellungen bzw. Überlegungen:

A) rechtliche Grundlagen:

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind neben anderen genannten Zulagen auch Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit 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 Feiertragsarbeit 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.

B) 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 Privatkunden iSd § 168 BAO hinsichtlich der inhaltlichen Richtigkeit der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, § 169 Tz 9).

Das Finanzamt fordert in seiner Entscheidung die Vorlage von § 26 AZG entsprechenden Arbeitszeitaufzeichnungen. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang vorerst, dass § 26 AZG ebenfalls 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 der Berufungswerber daraus ableitet, dass eine (ausschließlich) monatliche Aufzeichnung zulässig wäre, kann dieser Ansicht ebenso 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.

C) Schätzungsberechtigung:

Nach dem Wortlaut des § 184 Abs. 3 BAO besteht eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde u.a. dann, wenn der Abgabepflichtige 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 ein Schätzung bereits dem Grunde nach nicht.

D) aus dem Verwaltungsakt zu entnehmender Sachverhalt bzw.

Schlussfolgerungen:

Fest steht, dass der Berufungswerber einen gastwirtschaftlichen Betrieb führt, der (nach dem Akteninhalt offenbar) 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.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung führt das Finanzamt aus, dass die vorgelegten monatlichen Arbeitszeitnachweise keine Grundaufzeichnungen seien, sondern „*als Auswertung der Stundenaufzeichnungen (wöchentliche Mitarbeitereinsatzpläne) anzusehen*“ seien.

Weiters würden – so das Finanzamt - die wöchentlich geführten Grundaufzeichnungen nach Aussage des Berufungswerbers vernichtet. Für die im Zeitpunkt der Prüfungsdurchführung laufende Saison hätten Grundaufzeichnungen (wöchentliche Mitarbeitereinsatzpläne) vorgelegt werden können; Abänderungen im Vergleich zu den Planarbeitszeiten wären in diesen nur selten vorgenommen worden.

Auch in der Stellungnahme zur Berufung wird darauf verwiesen, dass die monatlichen Aufzeichnungen ein Produkt der vom Berufungswerber geführten Aufzeichnungen sei. Als Beilage enthält die Stellungnahme eine Kopie eines Mitarbeitereinsatzplanes für zwei Mitarbeiter.

Auch aus Pkt. 2 und 3 der Niederschrift vom 16. Oktober 2006 ergibt sich, dass im Betrieb ein wöchentlicher Mitarbeitereinsatzplan besteht, welcher „mittels EDV“ geführt wird. Die Wochenpläne werden – so die Aussage des Berufungswerbers in Pkt. 7 der Niederschrift – vernichtet, da nach Auskunft der Lohnverrechnungsfirma die monatlichen Arbeitszeitnachweise für den Nachweis der geleisteten Überstunden ausreichend sei. Die Ausführungen in der Berufung, in welcher das Fehlen bzw. die Vernichtung von ursprünglich vorhandenen Unterlagen bestritten wird, gehen somit offensichtlich ins Leere.

Aus dem Zusammenhalt dieser Ausführungen lässt sich feststellen, dass im Betrieb wöchentliche Mitarbeitereinsatzpläne erstellt werden, diese für den Prüfungszeitraum jedoch nicht vorgelegt wurden bzw. nicht vorgelegt werden konnten, da diese vernichtet worden seien. Die Auswertung dieser bilden die Grundlage für die Erstellung der Monatszeitaufzeichnungen. In den Monatsaufzeichnungen ist die Anzahl und die zeitliche Lagerung jeder einzelnen aufgezeichneten Arbeitsstunde klar ersichtlich.

Inwieweit die monatlichen Aufstellungen die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und deren tatsächliche zeitliche Lagerung ausweisen, ergibt sich aus den Ausführungen des Finanzamtes nicht, tritt aber das Gegenteil ebenso nicht klar in Erscheinung. Einerseits führt nämlich das Finanzamt selbst aus, dass an den wöchentlichen Mitarbeitereinsatzplänen – wenn auch nur selten und hauptsächlich „*in der Art des Tages (Urlaub, freier Tag, usw.)*“ – Änderungen vorgenommen wurden, was wohl nur bedeuten kann, dass Anpassungen des vorgesehenen Planes an das tatsächliche Geschehen erfolgten, andererseits wird auf Bonierungen zu Tageszeiten verwiesen, an welchen der entsprechende Mitarbeiter nach den vorliegenden monatlichen Stundenaufzeichnungen keinen Dienst versehen hat. In der Stellungnahme zur Berufung wird dazu ergänzend ausgeführt, dass dieser Mitarbeiter nur beispielhaft angeführt sei und noch weitere derartige Ungereimtheiten auch hinsichtlich anderer Mitarbeiter feststellbar wären, Dienstnehmerinnen entgegen ihren kollektivvertraglichen Einstufungen ebenfalls Bonierungen vorgenommen hätten, sowie hinsichtlich der monatlichen Aufstellungen offenbar verschiedene Versionen existieren würden, was durch zwei weitere Beilagen untermauert wird.

Im Zusammenhang mit den Bonierungen des im Bericht genannten Mitarbeiters wurde in der Berufung eine Erklärung abgegeben und die Einvernahme des betroffenen Mitarbeiters beantragt. Das Finanzamt hat diesbezüglich keinerlei Anlass gesehen, im Zusammenhang mit dieser Erklärung weiterführende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Auch wurde die Einvernahme des beantragten Zeugen nicht durchgeführt. Diese mit der – wiederum lediglich in der Stellungnahme artikulierten – Begründung, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nachträgliche Zeugenaussagen die zeitnahe Führung von

Aufzeichnungen nicht ersetzen würde. Damit hat das Finanzamt aber die Zielrichtung des Anbringens verkannt. Es ist durch den Berufungswerber nämlich offensichtlich nicht beabsichtigt, nachträglich die Leistung von Arbeitsstunden durch diese Zeugenaussage unter Beweis zu stellen, sondern geht das Beweisanbot klar in die Richtung einer Entkräftung der vom Finanzamt dargelegten Zweifel an der Richtigkeit der vorgelegten Stundenaufstellungen. Aus diesem Grund wäre das Finanzamt entsprechend § 115 Abs. 1 BAO diesbezüglich jedenfalls verpflichtet gewesen, weitere Feststellungen zu treffen.

Hinsichtlich der in der Stellungnahme erstmals angeführten Punkte konnte der Berufungswerber mangels Kenntnis keine Ausführungen machen, da diese weder in den bekämpften Bescheiden, noch – für die Abgabenbehörde zweiter Instanz erkennbar – in der Schlussbesprechung thematisiert wurden. Damit hat das Finanzamt jedenfalls die ihr durch § 115 Abs. 2 BAO auferlegte Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs verletzt.

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 der Hinweis in der Stellungnahme zur Berufung, der „*geschätzte Durchschnittssteuersatz von 31%*“ ergäbe sich aus „*den im Betrieb gegebenen Verhältnissen*“ reicht in diesem Zusammenhang in keiner Weise aus.

E) 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 tatsächlich, 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 bzw. Aufzeichnungen nach § 26 AZG 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 (gegen eine solche Annahme spricht allerdings, dass das Finanzamt selbst von – zwar nur selten aber doch - vorgenommenen Anpassungen spricht) oder wenn – aus welchen Gründen auch immer – im Nachhinein Aufstellungen gefertigt worden sein sollten, die mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen, wofür sich Anhaltspunkte einerseits aus der Behauptung des Finanzamtes in der Stellungnahme, nach der unterschiedliche Varianten für die gleichen Arbeitnehmer und die gleichen Zeiträume existieren sollen, andererseits im Zusammenhang mit der Bonierungsproblematik ergeben könnten. Da das Finanzamt diesbezüglich jedoch keinerlei Parteiengehör gewahrt, dem Unabhängigen Finanzsenat

zugestandener Weise nicht alle zur Verfügung stehenden Unterlagen übermittelt (so ist im vorgelegten Verwaltungsakt beispielsweise das Kassajournal, aus welchem die Bonierungszeitpunkte ermittelt wurden nicht enthalten) und auch die beantragte Zeugenbefragung nicht durchgeführt hat, blieb das Ermittlungsverfahren unvollständig und kann eine abschließende Beurteilung 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 – wie sich aus dem Verwaltungsakt ableiten lässt – geöffnet hatte.

Wenn sich nunmehr die vom Finanzamt als gegeben angesehenen Mängel der Aufzeichnungen im weiteren Ermittlungsverfahren durch den Berufungswerber nicht aufklären lassen (wozu u.a. auch Feststellungen hinsichtlich der Bonierungspraxis – insbesondere hinsichtlich Anzahl und Verwahrung der vorhandenen Bonierstifte - zu erfolgen hätten), 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.

Ergänzend darf in diesem Zusammenhang nicht unerwähnt bleiben, dass vom Prüfer im Zuge seiner Tätigkeit für den Bereich der Sozialversicherung festgestellt wurde, dass von den Arbeitnehmern nicht nur die durch den Berufungswerber finanziell abgegoltenen, sich aus den monatlichen Stundenaufzeichnungen ergebenden Arbeitsstunden geleistet wurden, sondern darüber hinaus noch eine Vielzahl weiterer Stunden, was auf Grund des Anspruchsprinzips zur (ebenfalls seitens des Berufungswerbers bekämpften) Vorschreibung zusätzlicher Sozialversicherungsbeiträge führte. In dieser Vorgangsweise ist ein nicht zu vernachlässigender Widerspruch zu erblicken. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann ein allfällig zu führender Nachweis über die Leistung von zusätzlichen (nicht in den Aufzeichnungen enthaltenen und finanziell nicht abgegoltenen) Arbeitsstunden allein jedoch nicht dazu führen, die Ableistung der aufgezeichneten Stunden in Abrede zu stellen.

Hinsichtlich eines allenfalls anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes, dessen Ermittlung ebenfalls in die abgabenbehördliche Feststellungspflicht fällt, wird auf die Ausführungen in Pkt. D) verwiesen.

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 (ordnungsgemäßen 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.

F) abschließende Anmerkungen:

Abschließend darf für den weiteren Verfahrensgang darauf hingewiesen, 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. Wenn nunmehr in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Bericht die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung für das Jahr 2004 mit € 10.529,56 und für das Jahr 2005 mit € 11.834,07 und der Durchschnittsprozentsatz für die Nachversteuerung mit jeweils 31% angeführt werden, in den Bescheiden aber in jedem Jahr eine Steuernachforderung von € 3.466,36 festgesetzt wird, entbehrt diese Vorgangsweise jeglicher Nachvollziehbarkeit. Wenn weiter im Bericht ausgeführt wird, dass „*von den steuerfreien Zuschlägen nach § 68 Abs. 1*“ 50% nachversteuert werden würden, in Wahrheit aber auch die nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei belassenen Zuschläge in die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung einbezogen wurden, macht dies die angefochtenen Bescheide nicht nachvollziehbarer. Dass dabei für das Jahr 2004 von in diesem Zusammenhang steuerfrei ausbezahlten Zuschlägen in Höhe von insgesamt € 21.059,12 ausgegangen wurde, obwohl im Lohnkontosummenblatt diesbezüglich nur € 20.036,31 ausgewiesen sind, ist auf Grund des Akteninhaltes ebenso nicht erklärbar.

Wenn – wie bereits eingangs dargestellt - in den Sprüchen der bekämpften, automationsunterstützt erstellten und auf Programmvorgaben beruhenden Bescheide auf § 82 EStG 1988 Bezug genommen und ausgeführt wird, dass der Berufungswerber „*für die Einhaltung (gemeint wohl: Einbehaltung) und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch genommenen* (gemeint wohl: genommen)“ werde, wird damit offenbar die Haftung des Arbeitgebers geltend gemacht, welche sich jedoch ausschließlich auf die Lohnsteuer und nicht auf die lohnabhängigen Abgaben schlechthin bezieht. Wenn neben dem Lohnsteuernachforderungsbetrag auch noch der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag (unbestritten geblieben) mit einem Festsetzungsbetrag von jeweils € 0,00 aufscheinen, obwohl in den streitgegenständlichen Jahren tatsächlich sowohl Dienstgeberbeitrag als auch Zuschlag angefallen sind und abgeführt wurden, könnte dies weiters zu ungewollten Missverständnissen führen.

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.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. April 2008