

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Claudia Mauthner, Bernd Feldkircher, Wirtschaftskammer und Dr. Klaus Holbach, Arbeiterkammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bw., D., H.straße 55g, vertreten durch die Freyenschlag-Ganner-Halbmayr-Mitterer SteuerberatungsgmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, vom 3. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch OR Dr. Dietmar Schorn, vom 12. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und die Folgejahre nach der am 5. Oktober 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist in Österreich für den in der Schweiz ansässigen B.FEG als Missionarin tätig und bezog im Streitjahr aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheid vom 12. Februar 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit 2.120,36 € festgesetzt. Das Finanzamt zog dabei als Grundlage für die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die im Schreiben des Arbeitgebers der Bw. vom 23. Januar 2003 angeführte Alters- und Hinterlassenenversicherungs-(AHV)Beitrags-Bemessungsgrundlage heran. Mit selbem Datum wurde weiters ein

Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 und die Folgejahre erlassen, dessen Festsetzungen auf der Veranlagung 2002 beruhten.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb verlängerter Berufungsfrist wegen zu hohen Ansatzes der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. zu hoch festgesetzter Vorauszahlungen für 2004 und die Folgejahre zeitgerecht Berufung erhoben.

Zur Begründung wurde ausgeführt, die Veranlagung basiere zwar auf den im Formular L 17 (richtig: E 17) enthaltenen Angaben, der Bw. seien jedoch in realiter keine Beträge in dieser Höhe zugeflossen (richtigerweise ist im Formular E 17 ein Bruttopreis von 26.668,00 CHF ausgewiesen, und die Veranlagung basierte auf dem der gesetzlichen AHV bekannt gegebenen Bruttolohn von 30.164,95 CHF). Aus der beiliegenden Aufstellung der Lohnbuchhaltung und dem Schreiben vom 18. Februar 2004 sei zu entnehmen, dass ein Betrag in Höhe von 3.497,00 CHF einbehalten und von der Bw. nur gegen Vorlage von Spesenbelegen beansprucht werden konnte. Der tatsächlich zugeflossene Bruttopreis habe somit inklusive Sonderzahlungen und Sozialversicherung lediglich 26.668,00 CHF betragen. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2002 insofern abzuändern, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 26.668,00 CHF abzüglich der zwei Sonderzahlungen von je 2.045,00 CHF und abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen angesetzt würden. Weiters werde beantragt, die Vorauszahlungen für 2004 und die Folgejahre anstelle von 2.236,65 € mit 1.600,00 € festzusetzen. Zudem werde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In dem dem Berufungsschriftsatz beigelegten Schreiben des BFEG in der Schweiz vom 18. Februar 2004, wurde berufungsgegenständlich wesentlich bestätigt, dass die Bw. im Jahr 2002 ein Gehalt in Höhe von 26.668,00 CHF bezogen habe und dass es sich bei der mit der AHV abgerechneten Lohnsumme um ein fiktives Gehalt zur Besserstellung in der Sozialversicherung handle. Der Bw. werde maximal das im Dienstvertrag vom Januar 2002 vereinbarte Gehalt ausbezahlt, somit 14 Mal je 1.091,00 €. Die Auszahlungen und die Differenz zwischen AHV-Lohn und den effektiven Zahlungen seien in der Buchhaltung des BFEG ausgewiesen und könnten bei Bedarf überprüft werden.

Der dem Berufungsschriftsatz beigelegten Aufstellung der Lohnbuchhaltung für 2002 zufolge wurde je Monat vom Bruttopreis (2.205,00 CHF) neben den Sozialversicherungsbeiträgen unter dem Titel "Spesen" ein sich zwischen 277,45 CHF (Februar) und 305,80 CHF (Mai) bewegender Betrag in Abzug gebracht, sodass sich ein Nettopreis in CHF errechnete, das umgerechnet jeweils einem Betrag von 1.091,00 € entsprach.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Feldkirch vom 5. August 2004 wurde die Berufung zwar als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid jedoch insofern

abgeändert, als nunmehr bisher nicht als Werbungskosten berücksichtigte Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung von Amts wegen zum Ansatz gebracht wurden.

In der gesondert zugestellten Begründung wurde, verweisend auf ein bereits anlässlich der Berufung gegen die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 ergangenes Ergänzungsersuchen ausgeführt:

Im Dienstvertrag der Bw. sei festgesetzt, dass diese für ihre Tätigkeit nach Abzug der Schweizer Sozialversicherung ein Gehalt von 1.069,00 € brutto 14 mal jährlich erhalte, womit auch sämtliche gesetzlich zulässigen Überstunden abgegolten seien. Nach den Informationen des Finanzamtes sei der steuerrechtliche Begriff des Bruttolohnes und des (ausbezahlten) Nettolohnes in Österreich und der Schweiz gleich definiert. Aus der dem Berufungsschriftsatz beigelegten Aufstellung der Lohnbuchhaltung gehe hervor, dass der Arbeitgeber der Bw. von vornehmerein einen monatlich nur minimal differierenden Spesenabzug vorgenommen habe. Das Finanzamt könne in diesem Zusammenhang das Argument des Arbeitgebers der Bw. – "bei der mit der gesetzlichen Schweizer AHV abgerechneten Lohnsumme handle es sich lediglich um ein fiktives Gehalt zur Besserstellung in der Sozialversicherung" – nicht nachvollziehen, da der Begriff des Bruttolohnes für Zwecke der Schweizer AHV in der Schweizer Gesetzgebung eindeutig umschrieben sei. Tatsächlich würden der Bw. laut vorgelegtem Lohnkonto von ihrem Arbeitgeber von vornehmerein monatlich nahezu gleich hohe sogenannte "Spesen" abgerechnet. Das Finanzamt sei der Auffassung, es handle sich dabei steuerrechtlich um eine Einkommensverwendung. Anders sei eine fiktive Bruttolohnmeldung an die gesetzliche AHV nicht erklärbar. In diesem Licht gesehen entsprächen die Angaben des Arbeitgebers der Bw. im Formular E 17 nicht den realen Gegebenheiten. Es mangle an erklärenden Hinweisen in der Steuererklärung bzw. an Erläuterungen. Nach der Erfahrung des Finanzamtes sei den Angaben, die ein Arbeitgeber gegenüber der gesetzlichen Schweizer AHV tätigt, eher Glauben zu schenken, als den Angaben, die gegenüber einem ausländischen Finanzamt getätigten werden.

Unter Berücksichtigung aller obig angeführten Fakten werde daher das Einkommen der Bw. vom Finanzamt anhand des an die gesetzliche AHV bekannt gegebenen Bruttolohnes geschätzt, zumal dieser Lohn aufgrund des stattgefundenen Ermittlungsverfahrens (siehe dazu auch die Feststellungen anlässlich der Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2002) eher der Wirklichkeit entspreche, als die ohne weitere Erläuterungen getätigten Angaben der Bw. in ihrer Steuererklärung bzw. des Vorbringens in der Berufung, "der an die gesetzliche Schweizer AHV gemeldete Bruttolohn sei fiktiv".

Soweit sich die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 sowie die Folgejahre richte, werde angemerkt, Basis für die Berechnung dieser Vorauszahlungen seien die Grundlagen des Einkommensteuerbescheides 2002. Da diese

Grundlagen, wie obig ausgeführt, seitens des Finanzamtes als zutreffend erachtet würden und die Berufung gegen diesen Bescheid lediglich mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid begründet worden sei, sei die Berufung auch insofern abzuweisen.

Für den Fall einer Verfahrensfortführung werde die Bw. bereits zum gegenwärtigen Zeitpunkt unter ausdrücklichen Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht von Steuerpflichtigen bei Sachverhalten, die ihre Wurzel im Ausland hätten, um Vorlage der angesprochenen "Spesenabrechnungen" im Original ersucht. Sollten zusätzlich weitere Anträge gestellt werden, seien von der Bw. auch diesbezüglich alle erforderlichen Unterlagen, weiters sämtliche Bankkontoauszüge einschließlich jener ihres Ehegatten samt den dazugehörigen Belegen für das Jahr 2002 im Original vorzulegen.

Der Ansatz der Werbungskosten hinsichtlich der freiwilligen Weiterversicherung sei im Zuge des Berufungsverfahrens berichtigt worden.

Mit Schreiben vom 9. September 2004 (eingegangen am 13. September 2004) stellte die steuerliche Vertretung der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies auf das bisherige Vorbringen. Ergänzende Angaben wurden nicht erstattet.

Der unabhängige Finanzsenat hat der Bw. mit Vorhalt vom 27. Mai 2005 unter Verweis auf ihr Berufungsvorbringen, "der ihr im Jahr 2002 tatsächlich zugeflossene Bruttolohn inklusive Sonderzahlungen und Sozialversicherung habe lediglich 26.668,00 CHF betragen und der in der Lohnbuchhaltung ihres Arbeitgebers unter "Spesen" ausgewiesene Betrag in Höhe von 3.497,00 CHF habe nur gegen Vorlage von Spesenbelegen beansprucht werden können, über die monatlich separat abgerechnet worden sei", um Bekanntgabe der Natur dieser Spesen (beispielsweise Auslagenersatz für PKW-Kosten, Bürokosten) sowie um Vorlage der Spesenbelege ersucht. Erläuternd wurde ausgeführt, die Berufsausführungen der Bw. würden zwar durch das vorgelegte Schreiben des BFEG in der Schweiz mit dem Titel "Bemerkungen zu den Gehaltsabrechnungen der Europamissionare" untermauert, um dem unabhängigen Finanzsenat ein richtiges, vollständiges und insbesondere klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen, sei jedoch die Vorlage der erbetenen Unterlagen unerlässlich.

Nach Stellung mehrerer Fristverlängerungersuchen für die Beibringung der Spesenbelege wurden diese erst in der am 5. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegt. Die Bw. bekräftigte, dass sie lediglich 26.668,00 CHF Bruttolohn erhalten habe. Die monatlichen Spesenersätze seien ihr tatsächlich ausbezahlt worden, aber nur gegen Vorlage entsprechender Belege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenständlich steht außer Streit, dass die Bw. dem Grunde nach im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Strittig ist lediglich die Höhe dieser Einkünfte.

Bei der Sachverhaltsermittlung steht die sich insbesondere aus § 115 BAO ergebende amtliche Ermittlungspflicht neben der sich aus § 119 BAO ergebenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei. Die Partei kommt ihrer Mitwirkungspflicht durch Darlegung des Sachverhaltes und Anbieten von Beweisen nach. Sie hat der Behörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Haben Sachverhaltelemente ihre Wurzeln im Ausland, dann liegt - wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Feldkirch dargelegt wurde, die insofern als Vorhalt anzusehen ist, nach der Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei, welche eine Beweismittelbeschaffungspflicht sowie eine Vorsorgepflicht beinhaltet, und eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht vor. Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht aber auch dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen.

Der unabhängige Finanzsenat hegt im Hinblick auf die Feststellungen des Finanzamtes, die vorgelegten Unterlagen sowie die Ausführungen der Bw. in der mündlichen Verhandlung keine Zweifel daran, dass es sich bei den strittigen Spesenersätzen um in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehende Einkommensteile handelt, und folgt insofern den Feststellungen des Finanzamtes.

Das Finanzamt hat jedoch keine Ermittlungen darüber angestellt, ob und in welcher Höhe den Spesenersätzen gegebenenfalls abzugsfähige Werbungskosten gegenüberstehen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Die Durchführung der oben aufgezeigten, bislang unterlassenen Ermittlungen ist ohne Zweifel von wesentlicher Bedeutung für die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens des Jahres 2002 und - darauf basierend - für den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 sowie

die Folgejahre, sodass ein Vorgehen im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO angezeigt ist. Nachdem seitens der Parteien keine Einwendungen gegen eine beabsichtigte Aufhebung des Bescheides erhoben wurden, ist eine allfällige Verletzung berechtigter Parteiinteressen durch die Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz nicht erkennbar und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 289 Abs. 1 BAO).

Die Bw. wird im weiteren Verfahren anhand geeigneter Unterlagen den Nachweis zu erbringen haben, ob und in welcher Höhe den Spesenersätzen abzugsfähige Werbungskosten gegenüberstehen.

Feldkirch, am 7. Oktober 2005