



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
SENAT 11

GZ. RV/1964-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Primus Österreicher und Dr. Andreas Staribacher OEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Hegelgasse 8, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 und Purkersdorf, vertreten durch Dr. Walter Klang, betreffend gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO für das Jahr 1996 im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla nach der am 19. Oktober 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die gemäß § 187 BAO gesondert festzustellenden Einkünfte bzw. die Bemessungsgrundlage sind der Berechnung am Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

## Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt führte bei der Berufungswerberin (Bw.), eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung für das Jahr 1996 durch, bei der u.a. folgendes festgestellt wurde (Tz 15):

*Die Lohnkonten für die Aushilfskräfte wurden mangelhaft geführt (keine Adressen und Versicherungsnummern, oft nur Familiennamen) und auch über Vorhalt konnten keine genaueren Daten bekannt gegeben werden, daher werden die unten angeführten Betriebsausgaben von der Betriebsprüfung gemäß § 162 BAO nicht anerkannt und außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet. Anlässlich der Schlussbesprechung wurde dem Steuerberater eine Liste über die nicht anerkannten Aushilfsbeträge ausgehändigt.*

	1996
Aushilfen	148.457,00 S
Lohnsteuer	14.845,70 S
Erfolgsänderung	<b>163.302,70 S</b>

Das Verfahren wurde hinsichtlich der gesonderten Feststellung für das Jahr 1996 gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wiederaufgenommen und ein entsprechender Bescheid erlassen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 126.766 S festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Festsetzung der Einkünfte des Gewerbebetriebes mit -36.537 S.

Begründend führt die Bw. aus, dass die außerbilanzielle Zurechnung der Ausgaben für Aushilfen in der Höhe von 163.303 S wie in Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes zu Unrecht erfolgt sei. Die Abgabenbehörde sei davon ausgegangen, dass entsprechende Aushilfslöhne ausbezahlt wurden und erst aufgrund der nachträglich von der Betriebsprüfung verlangten Daten (wie Adressen und Versicherungsnummern) vermeinte die Betriebsprüfung eine Zurechnung vornehmen zu müssen.

Die Bw. weist darauf hin, dass die Frage der Aushilfen über Jahre von der Finanzverwaltung unbeanstandet akzeptiert wurde und bei der letzten Lohnsteuerprüfung ein pauschaler Steuersatz von 10% vorgeschrieben worden ist. Die Abgabenbehörde sei daher in voller Kenntnis der Vorgehensweise der Bw. gewesen und hätte letztlich diese Vorgehensweise voll akzeptiert.

Durch die rückwirkende Nichtanerkennung von Aushilfslöhnen, welche selbst nach Auffassung der Betriebsprüfung tatsächlich ausbezahlt wurden, widerspreche die Abgabenbehörde nicht nur der jahrelangen akzeptierten und gutgeheißenen Gepflogenheit, sondern auch der im Rahmen der Ermessensübung des § 20 BAO vorgesehenen Ermessensübung.

Wenn die Abgabenbehörde über Jahre die für Aushilfen geleistete Lohnsteuer akzeptiert habe, und in Prüfungen dieses Verhalten der Bw. als richtig angeraten habe, bestehe kein Anlass die Bw. zur Namhaftmachung des Empfängers gemäß § 162 BAO aufzufordern. Überdies sei auch nie ein Bescheid im Sinne des § 162 BAO von der Abgabenbehörde ausgestellt worden. Demzufolge sei schon aus formaler Sicht die Nichtabzugsfähigkeit aus formalen Gründen unzulässig.

In diesem Zusammenhang verweist die Bw. auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. Oktober 1990, GA 6/4-90/40/06, die in der Österreichischen Steuerzeitung vom 15. Juli 1991, Seite 197 nachzulesen ist, in der die Abgabenbehörde selbst ein diesbezügliches identes Ersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz als unzulässig angesehen habe.

Aus diesem Grund sei der Bw. völlig unverständlich, warum die Abgabenbehörde auch die bezahlte Lohnsteuer nicht als Betriebsausgaben zulasse.

Die Bw. beantragte gemäß dem Berufungsbegehren, im Berufswege eine gesonderte Gewinnfeststellung vorzunehmen und für den Fall der direkten Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Diese Berufung wurde dem Betriebsprüfer zur Stellungnahme vorgelegt, der den Sachverhalt aufgrund der Prüfungshandlungen wie folgt darstellt:

Als Ausgaben sind auf karierten Zetteln, auf denen auch die täglichen Losungen ermittelt wurden, auch Aushilfen angeführt worden. Im Durchschnitt ist jeden zweiten Tag eine Aconto-

Zahlung (von 704 S bis 4.000 S) an Aushilfen gezahlt worden. Auf dem Konto Aushilfen wurden zwar die Kassabuchnummer mit dem Text "Aushilfen im Monat/Jahr laut Liste" angegeben, Liste sei jedoch keine vorhanden gewesen. Weiters wurden 10% Lohnsteuer in Abzug gebracht.

Auf einen mündlichen Vorhalt wurden von der Bw. Formulare, so genannte Aushilfskonten zur Verfügung gestellt, die für jede aushelfende Person verwendet wurde. Die Formulare enthalten folgende Kriterien:

- Name des Empfängers (nicht vollständig, auch keine Adressen),
- Auszahlungstag,
- Beschäftigungstage pro Monat,
- Betrag und
- Unterschrift des Empfängers.

Diese Lohnkonten wurden von der Sachbearbeiterin pro Jahr und Person zusammengefasst.

Beim Namen ist oft nur der Familiennamen angegeben gewesen. Dabei handle es sich jedoch um solche, die in Österreich sehr oft vorkommen. Die Beträge sind so klein, dass bei einer Prüfung die Wahrscheinlichkeit nicht bestehe, Kontrollmitteilungen auszufertigen bzw. Maßnahmen zu setzen.

Es existieren weder auf einer Quittung, noch auf einem Kassenbeleg, noch auf irgend einem Lohnkonto Unterschriften. Neben den monatlichen Zahlungen für die beiden hauptberuflichen Angestellten an die Gebietskrankenkasse sind keine weiteren Zahlungen für Unfallversicherung verbucht, das jedoch bei geringfügig Beschäftigten und "Aushilfen" erforderlich wäre.

Die Bw. hat lediglich zwei Arbeitnehmer angestellt. Dies ist eine Buchhalterin und ein Filmvorführer. Alle anderen Arbeiten müssten laut Steuerberater durch diese Hilfskräfte durchgeführt werden. Diese Vorgangsweise wurde angeblich mit der Lohnsteuerstelle besprochen. Der Steuerberater konnte weder einen Antrag auf Erleichterung der Lohnaufzeichnungen noch irgend ein anderes Schriftstück vorlegen. In den Lohnsteuerprüfungsakten ist nach Akteneinsicht ebenfalls nichts enthalten. Wegen eines eventuellen Negativergebnisses haben die Lohnsteuerstellen bei den Prüfungen auch nichts unternommen. Von der Bw. wurde nämlich eine 10%ige Lohnsteuer entrichtet, obwohl es dafür gar keine gesetzliche Bestimmung im Einkommensteuergesetz gibt.

Auf die Frage, wie die Kontaktaufnahme mit diesen Leuten erfolgt sei, wurde von der Bw. mitgeteilt, dass dies Leute seien, die im Cafe etwas trinken. Diese Personen würden dann im Schnellverfahren auf ihre Tätigkeit eingeschult werden.

Von der Betriebsprüfung werden die Leistungen grundsätzlich anerkannt, weil für Billeure oder Ausschankpersonal keine Angestellten vorhanden waren.

Über mündlichen Ergänzungsauftrag konnte der Steuerberater einige Aushilfsempfänger mit Namen und Adresse bekannt geben. Diese zuordenbaren Betriebsausgaben wurden von der Betriebsprüfung anerkannt. Alle anderen Zahlungen (ohne Adresse,...) wurden gemäß § 162 BAO nicht anerkannt.

Zur Berufungsbegründung führt der Betriebsprüfer folgendes aus:

Die Betriebsprüfung ist davon ausgegangen, dass Leistungen grundsätzlich erbracht wurden, weil außer der Betriebsinhaberin und dem Filmvorführer keine anderen Personen beschäftigt waren, die die manuelle Tätigkeit für drei Kinos durchführen konnten. Es ist jedoch anzumerken, dass Aushilfslöhne nur bei vorübergehendem Bedarf (Krankheit, Urlaub,...) ausbezahlt sind und nicht für die gesamten Jahre, wie es die Bw. praktiziert hat.

Die Lohnsteuerstelle habe diese Vorgangsweise deshalb akzeptiert, weil aus einer etwaigen Prüfung Gutschriften zu erwarten gewesen wären.

Die tatsächliche Auszahlung konnte nicht bewiesen werden, weil weder auf den oben erwähnten Kassenzetteln, noch auf den händisch geführten "Lohnkonten" ein Quittungsvermerk vorhanden war.

Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3.10.1990, GA 6/4-90/40/06 ist bereits im laufenden Prüfungsverfahren besprochen worden, wobei im gegenständlichen Fall laut Ansicht der Betriebsprüfung der Umfang der Aushilfszahlungen zu hoch erscheine und es sich daher nicht um Aushilfen im engeren Sinn handle. Da die Bestimmung des § 162 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liege, wurde die Bw. von der Betriebsprüfung aufgefordert, die Bezugsempfänger namhaft zu machen. In weiterer Folge wurden die Betriebsausgaben der nicht genannten Personen gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anerkannt.

Da die Aushilfslöhne netto in den Betriebsausgaben enthalten waren und die Lohnsteuer dafür ebenfalls als Betriebsausgaben abgesetzt wurde, wurde auch die Lohnsteuer für die nicht namhaft gemachten Personen nicht anerkannt. Es wurde jedoch bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens auf die Möglichkeit hingewiesen, einen Rückerstattungsantrag zu stellen, damit die doppelte Steuerbelastung beseitigt werde.

Diese Stellungnahme wurde der Bw. vorgelegt. Die Bw. legte ihrem Schreiben eine Kopie des Lohnsteuerprüfungsberichtes vom Jahre 1994 bei, bei welchem die Jahre 1990 bis 1993 von der Lohnsteuer- und Beihilfenstelle geprüft wurden. Wie aus der Ziffer 11 dieses Berichtes ersichtlich ist, wurde ein 10%iger Lohnsteuerabzug im gesamten Zeitraum verrechnet und wurde von der Lohnsteuerprüfung für richtig anerkannt. Die Bw. legte den korrespondierenden Haftungsbescheid vom 27. Mai 1994 ihrem Schreiben bei.

Insoweit widerspreche die Bw. der Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass in den Lohnsteuerprüfungsakten keine Informationen aufliegen würden. Es seien seitens der Lohnsteuerprüfung die diesbezüglichen Prozentsätze, nämlich 10% Lohnsteuer vereinbart worden und bei der nachfolgenden Prüfung für die Jahre 1990 bis 1993 wurde diese Vorgangsweise ausdrücklich als zulässig und richtig anerkannt.

Die Bw. weist weiters darauf hin, dass in mehreren Entscheidungen der Finanzlandesdirektion und des Verwaltungsgerichtshofes die Ermessensübung bei unstrittigen Auszahlungen von Aushilfen nicht so geübt werden dürfe, dass einem Abgabepflichtigen unerfüllbare Auflagen erteilt werden.

Da gerade die Prüfung durch die Lohnsteuerstelle die 10%ige Lohnsteuerberechnung und Lohnsteuerzahlung aus Aushilfen nach Prüfung anerkannt hat, sei die spätere Infragestellung dieses Verhaltens der Bw. ein klarer Verstoß gegen das Prinzip von Treu und Glauben und daher für die Bw. unbillig und folglich eine rechtsirrigte Ermessensübung durch die Behörde.

Mit einem Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. September 2004 wurde die Bw. aufgefordert, die Empfänger der abgesetzten Beträge zu benennen, da ansonsten die beantragten Aufwendungen nicht anerkannt werden.

Dieses Schreiben wurde am 19. Oktober 2004 dem Vertreter des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht.

In der am 19. Oktober 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter verweist auf den Lohnsteuerbericht vom 27. Mai 1994, Tz 7, nämlich dass die Lohnkonten richtig geführt werden.

Es widerspricht, dass ein Lohnsteuerprüfer feststellt, dass die Lohnsteuerkonten richtig geführt werden, während der Betriebsprüfer feststellt, dass keine Lohnsteuerkonten vorhanden sind oder mangelhaft geführt werden. Da die Bw. aus mehreren Lohnsteuerprüfungen die Richtigkeit und Zulässigkeit ihrer Vorgehensweise bestätigt erhielt, wäre ein Abgehen von dieser Methode für die Bw. eine unerwartete Rechtsansicht der Abgabenbehörde.

Zum § 162 BAO verweist der steuerliche Vertreter auf das bereits zitierte veröffentlichte Erkenntnis der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. Oktober 1990, wonach in einem gleichartigen Fall die Finanzlandesdirektion entschieden hat, dass die Ermessungsübung gemäß § 20 BAO es nicht zulasse, eine Namhaftmachung der Empfänger gemäß § 162 BAO zu fordern.

Es würde der Rechtssicherheit widersprechen, wenn verschiedene Abteilungen der Finanzverwaltung, nämlich Lohnsteuerstelle und Betriebsprüfung, zu unterschiedlichen Auslegungen des gleichen Sachverhaltes gelangen würden.

Der Vertreter des Finanzamtes führt zu den Ausführungen zur Tz 7 des Lohnsteuerberichtes an, dass es trotz allem nicht nachvollziehbar ist, dass die Lohnkonten ordnungsgemäß geführt wurden. Ebenso entbehrt die Besteuerung von 10% möglicherweise jeglicher Rechtsgrundlage (ist aus der Liste nicht ersichtlich). Angeführt wird z.B. der Name K. (1.690 S) und L. (750 S), es ist zweifelhaft ob dies richtig besteuert wurde.

Daraufhin stellt der steuerliche Vertreter den Antrag auf Aufhebung des Bescheides über den Prüfungszeitraum vom 1.1.1990 bis 31.12. 1993 vom 27. Mai 1994 gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Der steuerliche Vertreter gibt zu, dass es unbestritten ist, dass die Daten der Aushilfskräfte nicht vollständig sind (z.B. liegen bei einigen Dienstnehmern keine Sozialversicherungsnummer vor). Bei der Art der Durchführung des Betriebes, wie es die Bw. jahrzehntelang getätigt hat (bei großem Betrieb helfen einige Personen, meistens bei der Ausschank, für z.B. zwei Stunden) und auch von der Finanzverwaltung jahrelang anerkannt wurde, wie bei der voran durchgeführten Lohnsteuerprüfung. Für die Bw. ist es daher nicht nachvollziehbar, dass eine einheitliche Verwaltungsbehörde bei verschiedenen Prüfungsverfahren (Lohnsteuerprüfung, Betriebsprüfung) zu einem unterschiedlichen Ergebnis gelangen kann.

§ 69 EStG 1988 der damals geltenden Fassung sieht genau für diese Form der Beschäftigung die pauschale Erstattung und Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer vor. Es kann nicht Sinn des Gesetzgebers gewesen sein, die Vorschriften des § 69 EStG durch Formalvorschriften außer Kraft treten zu lassen.

Der Vertreter des Finanzamtes widerspricht dem steuerlichen Vertreter hinsichtlich der o.a. Entscheidung der Finanzlandesdirektion, dass der Sachverhalt nicht konkret ersichtlich sei. Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Frage sehr wohl zulässig, wer die Zahlungen erhalten hat, wenn keine Empfangsbestätigungen der Empfänger vorliegen (die Betriebsausgaben bewegen sich in einer Größenordnung von insgesamt von 267.000 S incl. Lohnsteuer).

Der steuerliche Vertreter bekräftigt nochmals, dass die Vorgehensweise des Lohnsteuerprüfers mit Ermittlung des pauschalen Lohnsteuerbetrages der im § 86 Abs. 2 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung des vorgesehenen Verfahrens entspreche. D.h. es wurde die Lohnsteuer in einem Pauschalbetrag ermittelt. Es könne daher weder von einem Abgabepflichtigen noch von seinem Vertreter erwartet werden, dass eine individuelle Zurechnung der Lohnsteuernachzahlung vorgenommen wird, sodass auf Grund der genannten Vorschrift des § 86 Abs. 2 EStG 1988 dieser Lohnsteuernachzahlungsbetrag in dieser Form jedenfalls als Betriebsausgabe zustehen müsse. Zu der Summe der Aushilfen ist im übrigen darauf hinzuweisen, dass die höchsten Beträge an namentlich bekannte Personen mit Postanschrift ausbezahlt wurden. Sollte die Abgabenbehörde an der Auszahlung der genannten Beträge Zweifel hegen, so bietet der steuerliche Vertreter als Beweismittel die

Einvernahme der beiden Beschäftigten sowie der Inhaberin (Bw.), sowie auch der namentlich bekannten Aushilfskräfte an.

Es kann nicht richtig sein, dass eine von der gleichen Abgabenbehörde als richtig anerkannte und seit Jahren so gepflogene Vorgehensweise von einer anderen Abteilung der Abgabenbehörde, nämlich der Betriebsprüfungsabteilung nicht anerkannt wird und somit das Vertrauen des Abgabepflichtigen in die Rechtssicherheit völlig erschüttert wird.

§ 162 BAO sieht eine Ermessensübung vor, die von der Abgabenbehörde nach Billigkeit zu wählen ist. Es ist unbillig, dem Abgabepflichtigen durch die Lohnsteuerprüfungsabteilung ein bestimmtes Verhalten als richtig über Jahre zu bestätigen und dann genau dieses Verhalten über die Formvorschrift des § 162 BAO zu pönalisieren. Weiters ist nicht einzusehen, dass die Vorschriften des § 69 EStG 1988 über dem § 162 BAO gleichsam außer Kraft gesetzt werden können.

Der Vertreter des Finanzamtes bezweifelt nicht, dass an diverse Personen, deren Identität zum Teil nicht genau feststellbar ist, Aushilfslöhne laut Liste bezahlt wurden.

Der steuerliche Vertreter zieht daraufhin den Antrag auf Einvernahme der oben genannten Personen zurück, da über die Auszahlung der genannten Beträge nunmehr Einigkeit besteht.

Hinsichtlich des Wiederaufnahmeantrages fügt der steuerliche Vertreter hinzu, dass sich dieser erübrige, wenn die bezahlte Lohnsteuer als Betriebsausgabe anerkannt wird.

Strittig ist nun, ob die Abgabenbehörde befugt war, nach § 162 BAO die Bw. nach den Empfängern ihrer Aufwendungen zu fragen, nachdem eine Lohnsteuerprüfung für die Vorjahre zu der Art der Aufzeichnungen keine Mängel feststellte, und ob die bezahlte Lohnsteuer als Betriebsausgaben anzuerkennen ist.

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

Wenn ein Abgabepflichtiger beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet (§ 162 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit ein Abgabepflichtiger die von der Abgabebehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert.

Auf § 162 Abs. 1 BAO gestützte Aufforderungen zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung sind Bescheide, nämlich verfahrensleitende Verfügungen im Sinne des § 94 BAO und § 244 BAO. Die Erlassung solcher Bescheide liegt im Ermessen. Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen zwingend nicht anzuerkennen, sofern das Verlangen sich als rechtmäßig erweist.

Das Verlangen ist vor allem dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist.



Der Hinweis der Bw., dass die Ermessensübung bei unstrittigen Auszahlungen von Aushilfen nicht so geübt werden dürfe, dass unerfüllbare Auflagen der Bw. erteilt werden, trifft zu. Offenbar unerfüllbar sind aber solche Aufträge nur dann, wenn den Abgabepflichtigen an der Unmöglichkeit, den Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, kein Verschulden trifft.

Dies ist nach der Rechtsprechung nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger namhaft zu machen. Eine solche Unmöglichkeit kann z.B. beim unverschuldeten Verlust von Unterlagen vorliegen (VwGH 19.2.1965, 44/64).

Setzt der Abgabepflichtige ohne zwingenden Grund ein Verhalten, das ihn daran hindert, den Empfänger von Zahlungen namhaft zu machen, so kann von einer Unzumutbarkeit einer Erfüllung der in § 162 BAO vorgesehenen Pflichten nicht die Rede sein (VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230).

Als unverschuldet kann die Unmöglichkeit, die wahren Empfänger von Zahlungen zu bezeichnen, nur dann angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige nicht selbst ein Verhalten setzt, welche eine (spätere) Nennung der wahren Empfänger verhindert.

Im gegenständlichen Verfahren wäre es der Bw. möglich und zumutbar gewesen, sich anlässlich des Abschlusses des Geschäftes (bzw. anlässlich der Aufnahme der Geschäftsverbindung) über die Identität der Geschäftspartner bzw. zukünftigen Dienstnehmern zu informieren, bzw. die geleisteten Zahlungen auf Empfangsbestätigungen unterschreiben zu lassen. Ein Abgabepflichtiger hat seine Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers der Entgelte namhaft gemacht werden kann.

Im gegenständlichen Verfahren waren die Geschäftsbeziehungen derart gestaltet, dass Personen im Kaffeehaus angesprochen wurden, die in der Folge für die Bw. Dienstleistungen erbrachten. Bei den Beschäftigten handelt es sich um Arbeitnehmer, für die ein Lohnkonto zu führen ist. Aufzeichnungen, die den Erfordernissen des Lohnkontos entsprachen, wurden für diese Personen nicht geführt. Da die Bw. aufgrund ihres eigenen Verhaltens die Bezeichnung der Empfänger der geltend gemachten Beträge nicht nennen kann, ist sie nicht ihrer Verpflichtung nachgekommen und die geltend gemachten Beträge sind nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Weder das Ausmaß der Arbeiten noch die Höhe des dafür von der Bw. geleisteten Entgeltes waren von Belang für die hier allein interessierende Frage nach dem Empfänger der als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlungen in Sinne des § 162 BAO, da die von der Betriebsprüfung festgestellten Beträge als unstrittig akzeptiert wurden.

Zum Einwand der Bw., dass kein formaler Bescheid gemäß § 162 BAO von der belangten Behörde erlassen wurde, ist hinzuzufügen, dass es sich im Zuge der Betriebsprüfung bei der Aufforderung zur Empfängerbenennung im Sinne des § 162 Abs. 2 BAO um eine

verfahrensleitende Verfügung im Sinne des § 94 BAO handelt. Darunter sind Verfügungen zu verstehen, die nur das Verfahren betreffen, die schriftlich oder mündlich erlassen werden können. Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, verfahrensleitende Verfügungen schriftlich oder mündlich zu erlassen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat der Bw. die Aufforderung zur Empfängerbenennung mit Schreiben vom 7. September 2004 zur Kenntnis gebracht und diesen von der Bw. vermeintlichen Mangel saniert.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Führung von Aufzeichnungen und Belege hat so zu erfolgen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit darin zurechtfinden und sichere Kenntnis der einzelnen Eintragungen und der ihnen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und eine vollständige und klare Übersicht über die Vermögenslage gewinnen kann (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, Seite 310).

Unstrittig ist, dass aus den vorgelegten Unterlagen und Aufzeichnungen nicht ersichtlich ist, welche Personen als Arbeitnehmer tätig wurden und wer das Entgelt erhalten hat.

Darüber hinaus hat die Bw. für diese Aushilfskräfte keine Lohnkonten geführt. Gemäß § 76 EStG 1988 hat jeder Arbeitgeber im Inland am Ort der Betriebsstätte (§ 81) für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Im Lohnkonto hat der Arbeitgeber folgendes anzugeben:

- Name,
- Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG,
- Wohnsitz,
- Alleinverdiener/Alleinerzieher Absetzbetrag laut Antrag des Arbeitnehmers,
- Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- Name und Versicherungsnummer des (jüngsten) Kindes, wenn der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
- Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 und Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz,
- Freibetrag laut Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 63).

Eine gesonderte Erfassung dieser Daten kann entfallen, sofern sie aus einer zum Lohnkonto genommenen Anmeldung (§ 128) oder Erklärung des Arbeitnehmers hervorgehen. Außerdem sind fortlaufend in Schilling der gezahlte Arbeitslohn (geldwerte Vorteile gemäß § 15 Abs. 2) ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes, und zwar getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif (§ 66), und Bezügen, die nach festen Steuersätzen (§ 67) zu versteuern sind, und die einbehaltenen Lohnsteuer festzuhalten.

Das Finanzamt kann weiters für die Führung des Lohnkontos Erleichterungen zulassen, wenn sichergestellt ist, dass die für den Steuerabzug vom Arbeitslohn notwendigen Angaben aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Diese Bestimmungen gelten auch für vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer.

Ein Lohnkonto ist für jeden Arbeitnehmer, auch bei kurzfristig beschäftigten Aushilfskräften, zu führen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch, § 76, Tz 1).

Auch bei einer Nachprüfung in anderer Weise muss eine Zurechnung der Lohnbestandteile an den einzelnen Arbeitnehmer möglich sein. Aus der Voraussetzung einer Antragstellung seitens des Arbeitgebers ist zu schließen, dass die Erleichterung vom Finanzamt bescheidmäßig zu erteilen bzw. zu versagen ist (Ermessensentscheidung, § 20 BAO).

Die vorgelegten Aufzeichnungen, die nur den Namen des Empfängers (oft nicht vollständig) den Auszahlungstag, die Beschäftigungstage pro Monat und den Betrag enthalten, entsprechen nicht den Anforderungen des § 76 (Lohnkonto).

Unstrittig ist ebenfalls, dass kein Antrag zwecks Erleichterung zur Führung eines Lohnkontos an das Finanzamt gestellt wurde.

Der Hinweis auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland seitens der Bw. in der Berufung geht insofern ins Leere, da bei dieser Entscheidung ein anderer Sachverhalt vorgelegen ist. Die Beschäftigung von Aushilfskräften erfolgte nämlich infolge von in der Person des Abgabepflichtigen liegenden Umständen, nämlich Krankheit, und daher der Bedarf an der Beschäftigung von Aushilfskräften zwingend gegeben war.

Im gegenständlichen Verfahren erfolgte die Beschäftigung der "Aushilfskräfte" aufgrund der von der Bw. selbst gestalteten Geschäftspraxis.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Das Gebot "immer in der Sache selbst zu entscheiden" setzt voraus, dass die zu erledigende Sache, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird.

Daher erweist sich der Antrag des steuerlichen Vertreters auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich des Bescheides betreffend die Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1.1.1990 bis 31.12.1993 vom 27. Mai 1994 als gegenstandslos, da es sich um getrennte Verfahren handelt und der angesprochene Bescheid nicht Gegenstand der vorliegenden Berufung ist.

### **Unbilligkeiten durch Verstoß gegen Treu und Glauben**

Dem Vorbringen der Bw., dass die Abgabenbehörden aufgrund einer Lohnsteuerprüfung betreffend die Vorjahre von der Vorgehensweise Kenntnis hatte, und bezüglich des Einwandes der Bw., es läge ein Verstoß gegen Treu und Glauben vor, da die Vorgehensweise in den Vorjahren dieselbe war, ist entgegenzuhalten, dass dies keine Rechtfertigung für eine Verhaltensweise der Bw. für die Folgejahre bewirkt.

Gemäß § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

§ 114 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitssatzes (Art. 2 StGG, Art. 7 Abs.1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 B-VG).

Das im Art 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsprinzip ist stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Dieser Grundsatz kann und darf der gesetzmäßigen Anwendung bindender Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen. Demnach ist davon auszugehen, dass die Treu- und Glaubensregel keinesfalls über dem jeweils anzuwenden Recht steht (also im Stufenbau nicht höherrangig als das einfache Gesetz ist) und es kann auch Treu und Glauben nicht das gesetzte Recht verdrängen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 1295 sowie die dort angeführte Literatur- und Judikaturhinweise). Das bedeutet aber, dass im vorliegenden Berufungsfall die Behörde berechtigt war im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens, § 162 BAO anzuwenden.

Die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist am Gesetz und nicht an einer erfolgten – allenfalls unrichtigen – Beurteilung in anderen Fällen zu messen (VwGH vom 10.5.1994, 93/14/0104).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen eines Steuerpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Auch nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein

Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Steuerpflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH vom 18.12.1996, 94/15/0151), wobei jedoch hinzuzufügen ist, dass mündliche Aussagen einer Amtsperson nicht rechtsverbindlich sind.

Im gegenständlichen Verfahren wurde die Bw. seitens der Behörde nicht zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert. Und lediglich das unbewiesene Gespräch eines Organwalters mit der Bw. rechtfertigt nicht ein Verhalten nach Treu und Glauben.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208,209; VwGH 19.11.1998, 98/15/0150).

Laut Erkenntnis vom 14.12.2000, 95/15/0028 ist ein Gespräch mit einem Lohnsteuerprüfer kein Hinweis auf das Vorliegen einer Auskunft im Sinne des § 90 EStG 1988, da es nicht Inhalt des Prüfungsauftrages ist, Hinweise für ein künftiges (außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegenes) Verhalten zu geben.

Hinsichtlich der Ausführungen des steuerlichen Vertreters betreffend der Lohnsteuerprüfung für die vorangegangenen Jahre (1990 bis 1993) ist - abgesehen von dem Umstand, dass das angesprochene Lohnsteuerprüfungsverfahren nicht den berufsgegenständlichen Zeitraum betrifft -, hinzuzufügen, dass die Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 in einem Pauschbetrag erfolgen kann, wenn die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist.

Bezüglich der abgeführten Lohnsteuer ist auszuführen, dass diese Aufwendungen betrieblich veranlasst sind, und daher als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Berechnung:**

Gewinn laut Betriebsprüfung	126.766 S
Lohnsteuer	-14.847 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<b>111.919 S</b>

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden für das Jahr 1996 gemäß § 187 BAO mit 111.919 S (8.133,47 €) festgestellt.

Diese dienen als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 1996, die unter der Steuernummer 860/0921 im Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg festgesetzt wird.

Wien, am 3. November 2004