

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter 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 des Bw., D., H.-Straße 55g, vertreten durch die Freyenschlag-Ganner-Halbmayer-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 angefochtenen Bescheide und die Berufungsverentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist in Österreich für den in der Schweiz ansässigen B.FEG. als Missionar tätig und bezog im Streitjahr aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Der Einkommensteuererklärung 2002 war der Dienstvertrag des Bw. beigefügt, nach der dieser nach Abzug der Schweizer Sozialversicherung ein Gehalt in Höhe von 1.639,00 € brutto 14 Mal jährlich erhält. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung (Formular E 17) 2002 war ein Bruttolohn in Höhe von 39.732 CHF (inklusive Ferien- und Weihnachtsgeld und vor Abzug der Schweizer Sozialversicherungsbeiträge) angeführt.

Dem Finanzamt Feldkirch lag jedoch ein im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2002 und die Folgejahre beigebrachtes

Schreiben des Arbeitgebers des Bw. vor, in dem dieser der Ausgleichskasse des Kantons Bern für Zwecke der Festsetzung der Alters- und Hinterlassenenversicherungs-(AHV)Beiträge bestätigte, dass der Bw. im Jahr 2002 einen Bruttolohn in Höhe von 48.645,90 CHF erhalten habe.

Dem Bw. wurde daher mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Dezember 2003 vorgehalten, dass der von ihm eingereichte Jahreslohnzettel und das vom ihm übermittelte Schreiben seines Arbeitgebers bezüglich der Bemessungsgrundlage der AHV-Beiträge erheblich differierten. Diese Differenz sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Der Bw. wurde daher nochmals um Übermittlung einer AHV-Bestätigung der AHV-Anstalt Genf, aus der sein Arbeitgeber und die Bemessungsgrundlage für die AHV-Beiträge der Jahre 1992 bis 2002 zu ersehen seien, ersucht. Zudem wurde dem Bw. mitgeteilt, nach den Informationen des Finanzamtes habe er in den Jahren 1992 bis 2002 im Durchschnitt 70.000,00 CHF (46.900,00 €) an Bruttolohn erhalten. Sollte daher seitens des Bw. keine Vorlage der erbetenen und auf Grund der obig dargelegten Differenzen unerlässlichen Bestätigung erfolgen, werde die Bemessungsgrundlage geschätzt.

Nach Erlassung eines Erinnerungsschreibens mit Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 150,00 € für den Fall der Nichtbeibringung übermittelte der Bw. mit Schreiben vom 14. Januar 2004 einen Auszug seines individuellen AHV-Kontos, welches die Jahre 1983 bis einschließlich 2002 umfasste. Ergänzend wurde ausgeführt, 40% des an den Bw. in den Jahren 1992 bis 2001 bezahlten Gehaltes entfalle auf die Ehefrau des Bw.. In diesen Jahren seien die Gehälter der Ehegatten noch nicht aufgeteilt gewesen, obwohl eine entsprechende Arbeitsaufteilung bestanden habe.

Mit Bescheid vom 12. Februar 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit 5.323,75 € festgesetzt. Das Finanzamt zog dabei als Grundlage für die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die im beigebrachten Auszug aus dem individuellen AHV-Konto des Bw. enthaltenen Angaben bzw. die im Schreiben des Arbeitgebers des Bw. vom 23. Januar 2003 angeführte AHV-Beitrags-Bemessungsgrundlage heran. Mit selbem Datum wurde weiters ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 und die Folgejahre erlassen, der auf der Veranlagung 2002 beruhte.

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, dem Bw. seien jedoch in realiter keine Beträge in dieser Höhe zugeflossen (richtigerweise ist im Formular E 17 ein Bruttobetrag von 39.732,00 CHF ausgewiesen, und die Veranlagung basierte auf dem der gesetzlichen AHV bekannt gegebenen Bruttolohn von 48.645,90 CHF). Aus der beiliegenden Aufstellung der

Lohnbuchhaltung und dem Schreiben vom 18. Februar 2004 sei zu entnehmen, dass ein Betrag in Höhe von 8.914,00 CHF einbehalten und vom Bw. nur gegen Vorlage von Spesenbelegen beansprucht habe werden können. Der tatsächlich zugeflossene Bruttbetrag habe inklusive Sonderzahlungen und Sozialversicherung somit lediglich 39.732,00 CHF betragen. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2002 insofern abzuändern, als die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit 39.732,00 CHF abzüglich der zwei Sonderzahlungen von je 3.300,00 CHF und abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen angesetzt würden. Weiters werde beantragt, die Vorauszahlungen für 2004 und die Folgejahre anstelle von 5.802,88 € mit 4.100 € 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 der Bw. im Jahr 2002 ein Gehalt in Höhe von 39.732,00 CHF bezogen habe, und dass es sich bei der mit der AHV abgerechneten Lohnsumme um ein fiktives Gehalt zur Besserstellung in der Sozialversicherung handle. Dem Bw. werde maximal das im Dienstvertrag vom Januar 2002 vereinbarte Gehalt ausbezahlt, somit 14 Mal je 1.639 €. 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 Bruttogehalt (3.570,00 CHF) neben den Sozialversicherungsbeiträgen unter dem Titel "Spesen" ein sich zwischen 722,10 CHF (Februar) und 764,70 CHF (Mai) bewegender Betrag in Abzug gebracht, sodass sich ein Nettogehalt in CHF errechnete, das umgerechnet jeweils einem Betrag von 1.639,00 € entsprach.

Mit Berufungvorentscheidung des Finanzamtes Feldkirch vom 5. August 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesondert zugestellten Begründung wurde, verweisend auf ein bereits anlässlich der Berufung gegen die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 ergangenes Ergänzungseruchen ausgeführt:

Nach den Ausführungen im Berufungsschriftsatz handle es sich bei der mit der gesetzlichen Schweizer AHV abgerechneten Lohnsumme um ein fiktives Gehalt zur Besserstellung in der Sozialversicherung. Aus dem bei der AHV geführten individuellen Konto des Bw. ergebe sich jedoch, dass der B.FEG. als Arbeitgeber des Bw. ab Oktober 1991 der gesetzlichen AHV beträchtliche Bruttolohnsummen gemeldet habe. Nach den Angaben des Bw. handle es sich bei diesen Bruttolohnsummen um Spesenersatz und freiwillige Spenden, welche im Jahr 2001 einem Bruttolohn in Höhe von 73.680,00 CHF entsprochen hätten. Nach den Informationen des Finanzamtes würde der im Jahre 2001 der AHV gemeldete Bruttolohn in etwa jenem

durchschnittlichen Jahreseinkommen entsprechen, bei welchem die gesetzliche Höchstpension in Höhe von 2.000,00 CHF bezogen werden könnte. Somit hätten die der AHV gemeldeten Spesenersätze und freiwilligen Spenden bereits in der Vergangenheit für den Bezug der Höchstrente, welche in der Schweiz ausbezahlt werde, ausgereicht. Für das Finanzamt sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb der Lohn für Zwecke der abzuführenden Beiträge an die gesetzliche AHV noch einmal freiwillig und ohne Nennung im Dienstvertrag fiktiv erhöht worden sei.

Im Dienstvertrag des Bw. sei festgesetzt, dass der Bw. für seine Tätigkeit nach Abzug der Schweizer Sozialversicherung ein Gehalt von 1.639,00 € 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 (ausbezahlt) Nettolohnes in Österreich und der Schweiz gleich definiert. Aus der dem Berufungsschriftsatz beigelegten Aufstellung der Lohnbuchhaltung gehe hervor, dass der Arbeitgeber des Bw. von vorneherein einen monatlich nur minimal differierenden Spesenabzug vorgenommen habe. Das Finanzamt könne in diesem Zusammenhang das Argument des Arbeitgebers des 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 dem Bw. laut vorgelegtem Lohnkonto von seinem Arbeitgeber von vorneherein 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 des 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 getätigt werden. Diesbezüglich werde auf das Schreiben vom 2. Dezember 2002 verwiesen, mit dem das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter des Bw. mitgeteilt habe, ob gegenständlich eine Steuerbefreiung zum Tragen komme, habe die österreichische Finanzbehörde nach Offenlegung der Einkünfte ausschließlich nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz zu beurteilen.

Unter Berücksichtigung aller obig angeführten Fakten werde daher das Einkommen des 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 des Bw. in seiner Steuererklärung bzw. das

Vorbringen 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 der Bw. bereits zum gegenwärtigen Zeitpunkt unter ausdrücklichem 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 vom Bw. auch diesbezüglich alle erforderlichen Unterlagen, weiters sämtliche Bankkontoauszüge einschließlich jener seiner Ehegattin samt den dazugehörigen Belegen für das Jahr 2002 im Original vorzulegen.

Mit Schreiben vom 9. September 2004 (eingegangen am 13. September 2004) stellte die steuerliche Vertretung des 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 den Bw. mit Vorhalt vom 27. Mai 2005 unter Verweis auf sein Berufungsvorbringen, "der ihm im Jahr 2002 tatsächlich zugeflossene Bruttolohn inklusive Sonderzahlungen und Sozialversicherung habe lediglich 39.732,00 CHF betragen und der in der Lohnbuchhaltung seines Arbeitgebers unter "Spesen" ausgewiesene Betrag in Höhe von 8.914,00 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 des 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. Der Bw. bekräftigte, dass er lediglich 39.732,00 CHF

Bruttolohn erhalten habe. Die monatlichen Spesenersätze seien ihm tatsächlich ausbezahlt worden, aber nur gegen Vorlage entsprechender Belege.

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

Gegenständlich steht außer Streit, dass der 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 Sachverhaltselemente 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 des 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 Zurückverweisung 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, 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).

Der 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