



Außenstelle Feldkirch
Senat 1

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0251-F/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes F. betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend **Umsatz- und Einkommensteuer 1999** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der **Umsatz- und der Einkommensteuerbescheid 2000** 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

Der Berufungswerber (im Weiteren kurz Bw. genannt) hat am 19. Dezember 2000 eine Umsatz- und eine Einkommensteuererklärung samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1999 nach gewährter Fristverlängerung beim Finanzamt eingereicht. In der Einkommensteuererklärung wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Verlust in der Höhe von 226.855,15 S erklärt.

Mit Vorhalt vom 12. Februar 2001 wurde der Bw. u.a. gebeten, sämtliche Belege und Aufzeichnungen einschließlich der Bankkontoauszüge zur Einsichtnahme vorzulegen. Im Vorhalt vom 2. Mai 2001 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass bei Durchsicht des Belegordners aufgefallen sei, dass Einzahlungen auf das Bankkonto erfolgt seien, die privat gebucht worden seien und einer Aufklärung bedürften. So sei am 20.12.1999 eine Bareinzahlung von 160.000 S erfolgt,

deren Herkunft zu belegen sei. Weiters sei am 13.10. eine Bareinzahlung von 11.000 S, am 14.10. von 6.000 S und am 2.9. von 34.000 S erfolgt, die ebenfalls aufzuklären seien. Das Finanzamt führte weiters aus, aus den vom Betriebskonto erfolgten Privatentnahmen sei die Bestreitung der Lebenshaltungskosten für den Abgabepflichtigen und seine Gattin nicht möglich. Er werde daher ersucht, Nachweise über die Herkunft der Mittel zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten vorzulegen. Falls er dieser Aufforderung nicht nachkomme, werde von der diesfalls bestehenden Schätzungsbefugnis Gebrauch gemacht und würden nicht geklärte Einzahlungen auf das betriebliche Konto als Betriebseinnahmen erfasst. Die für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten (Verpflegung, Wohnung, Darlehensrückzahlungen, Auto-privat etc.) fehlenden Beträge würden bei Nichtaufklärung ebenfalls dem Schätzungsergebnis hinzugerechnet.

Für das Jahr 2000 hat der Bw. lediglich eine Einkommensteuererklärung eingereicht, in der neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (Verlust von 304.901,00 S) ein Dienstverhältnis zur A-GesmbH (im Weiteren kurz A-GesmbH genannt) angeführt hat.

Aus einem Vermerk auf der beigelegten Einnahmen- Ausgaben-Rechnung ergibt sich, dass der Bw. am 20.8.2001 beim Finanzamt vorgesprochen hat und dass anlässlich dieser Vorsprache vom Finanzamt "Unterlagen" (ohne nähere Angaben, welche angefordert wurden) unter Setzung einer Frist von 10 Tagen angefordert wurden.

In einem weiteren Ersuchen des Finanzamtes vom 20. August 2001 betreffend "Steuererklärungen 1999 und 2000" wurde der Bw. nochmals schriftlich ersucht, sämtliche Unterlagen (Grundaufzeichnungen, Belege (einschließlich Bankbelege), Verträge etc.) betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 zur Einsichtnahme vorzulegen. Weiters wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass für das Jahr 1999 noch Unterlagen betreffend die bisher ungeklärten Einlagen auf das Bankkonto in Höhe von insgesamt 211.000 S fehlen würden. Wie im Ergänzungsvorhalt vom 2.5.2001 bereits angekündigt, werde bei Nichtaufklärung der Mittelherkunft eine Zuschätzung zum erklärten Betriebsergebnis vorgenommen.

Im am 20. September 2001 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 wurden die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust von – 226.855,15 S) um den nicht geklärten Vermögenszuwachs von 175.833,33 S erhöht. Die erklärten (zu versteuernden) Entgelte wurden ebenfalls um diesen Betrag erhöht und der Umsatzsteuer unterzogen.

In der gesonderten Begründung vom 21. September 2001 zu diesen Bescheiden führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, der Bw. habe aus seiner ab August 1999 ausgeübten gewerblichen Tätigkeit einen Verlust von 226.855,00 S erklärt. Die Finanzierung dieses Betriebsabganges und der Lebenshaltungskosten habe bisher nicht aufgeklärt werden können. Auf dem Bankkonto R.F. Nr. seien mehrere Bareinlagen verbucht, deren Herkunft bisher nicht nachgewiesen worden sei. Die von seinem Vater am 20.6.2001 ausgestellte Bestätigung, dass er dem Bw. "im Laufe des Jahres" 220.000 S zugewendet habe, könne

nicht als konkreter Nachweis gewertet werden. Die nicht geklärten Einlagen würden daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesehen und werde ein Nettobetrag von 175.833,33 S den erklärten Umsätzen und dem Gewinn des Jahres 1999 hinzugerechnet.

In der gesonderten Begründung vom 21. September 2001 zu dem ebenfalls am 20.9.2001 erlassenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2000 ging das Finanzamt davon aus, dass der Bw. die Tätigkeit für die "V.S." (im Weiteren kurz V.S. genannt) offenbar nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt habe. Dass er mit dieser Firma in Kontakt gestanden habe, sei aus den vorhandenen Telefonabrechnungen ersichtlich. Den Feststellungen der hiesigen Lohnsteuerprüfungsstelle zufolge habe er seine über die "V. S." an die A-GesmbH verrechneten Leistungen "auf selbständiger Basis" erbracht. Diese würden der Umsatzsteuer unterliegen. Es werde daher aus dem Gesamtauszahlungsbetrag von 492.000 S die Umsatzsteuer herausgerechnet und der verbleibende Betrag als Gewinn aus Gewerbebetrieb in Ansatz gebracht. Da Reisekosten, Betriebsmittel etc. von der A-GesmbH gesondert vergütet worden seien, werde kein weiterer Betriebsausgabenabzug vorgenommen.

Mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2001 hat der Abgabepflichtige fristgerecht gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 berufen.

In der Begründung wurde (zu den im Vorlageantrag strittigen Punkten) im Wesentlichen darauf verwiesen, der Pflichtige habe die Mittel als Darlehen von seinem Vater erklärt. Sein Vater habe dies am 20.6.2001 schriftlich bestätigt und habe sich der Vorgang auch tatsächlich so abgespielt, wie er bestätigt worden sei. Weil in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen werde, die Bestätigung sei zu wenig konkret, erlaube er sich zu bemerken, dass für derartige private Vorgänge niemals ein konkreter Nachweis zu führen sei als die Parteinaussage selbst. Immerhin lege er als Beilage 1 und 2 Kopien von Kontoauszügen des Vaters bei, aus denen ersichtlich sei, dass dieser die entsprechenden Beträge von seinem Konto tatsächlich abgehoben habe und zwar am 29.4.1999 in Höhe von 70.000 S (Beilage 1) und am 12.10.1999 in Höhe von 225.000 S (Beilage 2).

Der Bw. bestritt, über eine Firma "V. S." an die Firma A-GesmbH Leistungen verrechnet bzw. Rechnungen ausgestellt zu haben. Zur Firma "V. S." habe er ausschließlich private Kontakte. Der Geschäftsführer der A-GesmbH sei lediglich irrtümlich in den Besitz des Briefkopfes der besagten spanischen Firma gekommen und habe selbst Rechnungen für den Pflichtigen fabriziert. Mit Unterstützung der VGKK und der AK sei derzeit ein Gerichtsverfahren in F. anhängig, bei dem zivilrechtlich geklärt werde, ob ein Dienstverhältnis vorgelegen habe oder nicht. Solange ein solches Verfahren andauere, bestehe im vorliegenden Verfahren die Gefahr, dass anders und vor allem unter Berücksichtigung nur weniger Beweismittel entschieden werden müsse. Eine Entscheidung könne auch nach Vorliegen der rechtskräftigen Entscheidung im Zivilverfahren getroffen werden, es sei denn, es werde klargestellt, dass der

Ausgang des zivilrechtlichen Verfahrens eine spätere Wiederaufnahme dieses Verfahrens bedingen würde.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen die Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie Einkommensteuer 1999 als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wurde teilweise (nicht aber in den im Vorlageverfahren an den Unabhängigen Finanzsenat strittigen Punkten) Folge gegeben.

In der Begründung (undatiert) zu den Berufungsvorentscheidungen vom 7. Dezember 2001 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1999 und 2000 wurde im Wesentlichen ausgeführt, im gegenständlichen Verfahren stelle sich die Frage, ob es sich bei den auf das Bankkonto des Bw. bei der R.F. zu verschiedenen Zeitpunkten im Verlauf des Jahres 1999 bar eingezahlten Beträgen (34.000,00 S am 2.9.1999; 10.000,00 S am 13.10.1999; 6.000,00 S am 14.10.1999 und 160.000,00 S am 20.12.1999) um Einlagen bzw. Zuführungen von Barmitteln aus dem außerbetrieblichen Bereich handle, welche gemäß § 4 EStG nicht dem Gewinn zuzurechnen seien. Zur Klärungen des Sachverhaltes sei seitens des Bw. eine Bestätigung seines Vaters "zur Vorlage beim Finanzamt", datiert mit 20.6.2001, übermittelt worden, in welcher dieser erklärte habe, dem Bw. "220.000,00 S im Laufe des Jahres 2000 gegeben" zu haben. Weiters werde in der Berufung auf Kopien von zwei Kontoauszügen verwiesen, aus denen ersichtlich sei, dass der Vater die entsprechenden Beträge, nämlich 70.000,00 S am 29.4.1999 sowie 225.000 S am 12.10.1999 tatsächlich abgehoben habe. Zunächst sei festzustellen, dass aufgrund der gewählten Vorgangsweise, nämlich bare Geldtransaktionen anstatt Überweisungen, wie vom Bw. selbst angemerkt werde, ein konkreter Nachweis im Sinne eines zweifelsfreien Beweises nicht erbracht werden könne. Ein Sachverhalt sei jedoch auch noch nicht allein deshalb glaubhaft gemacht, nur weil er vom Abgabepflichtigen behauptet werde. Vielmehr erfordere die Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 BAO den Nachweis der Wahrscheinlichkeit und unterliege selber der freien Beweiswürdigung. Wenn der Abgabepflichtige tatsächlich von seinem Vater ein Darlehen erhalten habe, und es sich dabei um die in der Berufung angeführten, vom Konto behobenen Beträge handle, so müsse nach Auffassung der Abgabenbehörde ein Bezug zwischen den Behebungen vom Konto des Vaters und den Einzahlungen auf das Konto des Bw. gegeben sei. Ein solcher Zusammenhang sei jedoch weder betragsmäßig (die Behebungen des Vaters würden eben nicht, wie in der Berufung behauptet, die "entsprechenden Beträge" umfassen) noch hinsichtlich der Zeitpunkte der Behebungen und Einzahlungen erkennbar. Insgesamt sei der Vorgang als so ungewöhnlich anzusehen, dass die Vermutung, dass die Einzahlungen auf das Konto des Bw. betrieblich veranlasst seien, die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich habe, weshalb die Einlagen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen gewesen seien.

Bezüglich der Leistungsbeziehungen zur A-GesmbH wurde ergänzend zu den Ausführungen in der Begründung zum Erstbescheid ausgeführt, dass insbesondere die Tatsache, dass die Leistungen in Rechnung gestellt worden seien, gegen ein Dienstverhältnis gesprochen habe. Wenn der Bw. ausführe, der Geschäftsführer der A-GesmbH sei lediglich irrtümlich in den Besitz des Briefkopfes der "V. S." geraten und habe selbst Rechnungen für den Pflichtigen fabriziert, so erscheine dies der Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar, denn die Rechnungen hätten jeweils die Aufforderung enthalten, einen bestimmten Betrag auf ein angeführtes Konto bei der St. Gallischen Kantonalbank Oberriet (im Weiteren kurz Bank genannt) zu überweisen. Der Geschäftsführer hätte nach Auffassung des Finanzamtes dieses Konto nur kennen können, wenn es ihm der Bw. bekannt gegeben hätte, da es weder im Briefkopf noch im unteren Teil des Briefpapiers der "V. S." angeführt gewesen sei. Hinsichtlich des Antrages, keine Veranlagung zur Umsatzsteuer vorzunehmen, da der Bw. mit der veranlagten Tätigkeit als Kleinunternehmer anzusehen sei, wurde darauf verwiesen, dass auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Jahr 1999 gemäß Erklärung vom 19.12.2000 verzichtet worden sei.

Daraufhin hat der Bw. mit Schriftsatz vom 19.12.2001 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Darlehen des Vaters (Einkommen- und Umsatzsteuer 1999):

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Finanzamt im Jahr 1999 auf dem betrieblichen Konto des Berufungswerbers festgestellten Bareingänge auf ein Darlehen des Vaters und damit eine Einnahme, die nicht der Einkommensteuer unterliegt, zurückzuführen sind, oder ob es sich dabei – wovon das Finanzamt ausgeht - um einen ungeklärten Vermögenszuwachs handelt, der den Einkünften des Bw. zuzurechnen wäre.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung nach Lehre und Rechtsprechung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herröhren kann.

Der steuerliche Vertreter hat im Vorlageantrag den Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen entgegengehalten, dass, wenn schon Erträge im Ausmaß, wie hier vorliegend, zugeschätzt werden würden, auch überlegt werden

müsste, womit der Pflichtige solche Umsätze hätte tätigen können: die Annahme einer betrieblichen Einnahme im Ausmaß, wie es das Finanzamt annehme, wäre betriebswirtschaftlich gar nicht möglich gewesen, weil das zu verkaufende Produkt (teure Kinderbücher) einen viel zu geringen Käuferkreis aufweise. Die Wahrscheinlichkeit, dass irgendwann irgendein Vertreter mit dem gleichen Produkt die angenommenen Umsätze erzielt habe, betrage annähernd Null. Schon deswegen komme der Schätzung der Einnahmen keinerlei Wahrscheinlichkeit zu.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass Grundlage der vorgenommenen Schätzung die vom Finanzamt festgestellten Bankeingänge waren, und der Bw. im Verfahren weder die Höhe der in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen im Einzelnen angeführten Bareingänge noch das jeweilige Eingangsdatum der Teilbeträge in Frage gestellt hat, deren Herkunft der Bw. nach den Feststellungen des Finanzamtes nicht nachweisen konnte. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass es für die Zuschätzung eines nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses ausreicht, Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften überhaupt zu treffen. Wie der VwGH weiters im Erkenntnis vom 13.10.1993, 91/13/0058 ausgeführt hat, ist es nicht erforderlich – weil dies auch nicht der Methode der Schätzung entsprechen würde – konkret Feststellungen über die einzelnen, den Vermögenszuwachs verursachenden Vorgänge zu treffen.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich im Übrigen der Auffassung des Finanzamtes an, wonach der Bw. das Darlehensverhältnis zwischen ihm und seinem Vater weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht hat. Es genügt nämlich für die Anerkennung eines Darlehensverhältnisses unter nahen Angehörigen keineswegs, dass – wie im Vorlageantrag ausgeführt – der Bw. und sein Vater dem steuerlichen Vertreter gegenüber (für diesen) glaubhaft versichern, dass tatsächlich ein Darlehen vorliege, welches der (Sohn) Pflichtige zurückzahlen wolle.

Der Modus der Übergabe des Geldes ist für die Frage, ob ein Darlehensverhältnis vorliegt oder nicht, ebensowenig entscheidend wie die Frage, ob – wie der Bw. geltend macht - die gewählte Form einem gegenseitigen Vertrauens(verhältnis) zwischen ihm und seinem Vater entspringt. Tatsächlich wurde im gegenständlichen Fall weder ein Nachweis dafür erbracht, dass tatsächlich eine fremdübliche Darlehensvereinbarung zwischen dem Bw. und seinem Vater bestanden hat noch welchen Inhalt diese gehabt haben soll.

Wenn der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag ausführt, dass der Bw. das vermeintliche Darlehen zurückzahlen wolle, so bleibt diese Aussage wiederum völlig unkonkret hinsichtlich der vereinbarten Rückzahlungs-Modalitäten (d.h. in welchem Zeitraum die Rückzahlung erfolgen sollte, welche Zinsvereinbarung getroffen wurde). Eine fremdübliche Darlehensvereinbarung (an einer solchen ist eine Vereinbarung zwischen Angehörigen zu messen) hätte aber jedenfalls auch diese Fragen zu regeln gehabt. Der Bw. hat auch weder behauptet

noch nachgewiesen, dass zwischenzeitlich eine Rückzahlung eines Teiles oder des gesamten (behaupteten) Darlehens erfolgt wäre.

Die Bestätigung des Vaters gibt keinerlei Aufschluss über den Inhalt der behaupteten Darlehensvereinbarung und wurde im Nachhinein erstellt.

Der Bw. ist im Übrigen in keiner Weise den Ausführungen des Finanzamtes, wonach ein Zusammenhang zwischen den Behebungen vom Konto des Vaters und den Einzahlungen auf dem Konto des Bw. weder betragsmäßig noch hinsichtlich der Zeitpunkte der Behebungen und Einzahlungen erkennbar sei, entgegengetreten. Den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung kommt aber – wie der VwGH mehrfach betont hat – Vorhaltswirkung zu, sodass diese unbedenklich der Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208).

Da im gegenständlichen Fall weder eine schriftliche Darlehensvereinbarung vorliegt, noch die Modalitäten der behaupteten Darlehensvereinbarung konkretisiert und zumindest glaubhaft gemacht wurden, kommt dem Umstand, dass nicht einmal ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Konto-Behebungen des Vaters und Einzahlungen des Bw. auf dem betrieblichen Konto herstellbar ist, umso mehr Bedeutung zu. Schließlich stimmen nicht einmal die einzelnen vom Vater abgehobenen Beträge mit den auf dem Konto des Bw. eingezahlten Beträgen (sowohl hinsichtlich der Teilbeträge als auch der Summe) überein.

Dem Finanzamt kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es davon ausgeht, dass ein Darlehensverhältnis zwischen dem Bw. und seinem Vater weder nachgewiesen noch glaubhaft dargetan wurde.

Zu den Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag, das Darlehen könne nicht Bemessungsgrundlage der USt sein oder werden ist festzustellen, dass eine Zurechnung zu den Einkünften und den der Umsatzsteuer zu unterziehenden Entgelten zu Recht erfolgt, weil das Darlehensverhältnis nicht anerkannt wird. Dem Vorbringen im Vorlageantrag, der Bw. hätte die vermuteten Umsätze durch den Bücherverkauf gar nicht erbringen können, ist entgegenzuhalten, dass das Finanzamt keine Feststellung dahingehend getroffen hat, dass die Entgelte in Höhe des ungeklärten Vermögenszuwachses aus dem Verkauf von Büchern resultieren. Das Finanzamt ist lediglich davon ausgegangen, dass sie im Rahmen einer unternehmerischen (gewerblichen) Tätigkeit erzielt wurden, wogegen der Bw. im Vorlageantrag keine Einwände erhoben hat. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass der Bw. seit 23.8.1999 über einen Gewerbeschein für das "Handels- und Handelsagentengewerbe" verfügt hat, sodass unbedenklich davon ausgegangen werden kann, dass die Umsätze im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erzielt wurden.

Hinsichtlich der Höhe der zugerechneten Entgelte ist im Übrigen darauf zu verweisen, dass der Bw. dadurch, dass ihm Umsätze in Höhe des ungeklärten Vermögenszuwachses

zugerechnet wurde, nicht beschwert sein kann, zumal im Verfahren keine Anhaltspunkte hervorgekommen sind, die auf in diesem Zusammenhang entstandene Kosten schließen lassen (vgl. VwGH 13.10.1993, 91/13/0058).

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass der Bw. im Rahmen des umfangreichen Vorhalteverfahrens des Finanzamtes mehrfach aufgefordert wurde, entsprechende Nachweise zu erbringen und ausreichend Gelegenheit gehabt hat, die Bankeingänge aufzuklären. Im Erkenntnis vom 13.10.1993, 91/13/0058 hat der VwGH deutlich gemacht, dass "jedermann im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO zur umfassenden Offenlegung aller für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht maßgebenden Umstände verpflichtet ist."

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Aufhebung betr. Umsatz- und Einkommensteuer 2000:

Das Finanzamt ist in der Begründung (undatiert) zur Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2001 davon ausgegangen, dass sich aus den Feststellungen einer bei der A-GesmbH durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung ergebe, dass die vom Bw. über die V. S. an die A-GesmbH verrechneten Leistungen "auf selbständiger Basis" erbracht worden seien und hat dem Bw. aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 410.000 S sowie Umsätze in gleicher Höhe zugerechnet. Das Finanzamt hat darauf verwiesen, insbesondere habe die Tatsache, dass die Leistungen in Rechnung gestellt worden seien, gegen ein Dienstverhältnis gesprochen.

Der Bw. ist der Feststellung des Finanzamtes in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen, wonach die Ausführungen des Bw. der Geschäftsführer der A-GesmbH sei lediglich irrtümlich in den Besitz des Briefkopfes der "V. S." gelangt und habe selbst Rechnungen für den Pflichtigen fabriziert, nicht nachvollziehbar sei, im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Er hat auch den weiteren Ausführungen des Finanzamtes, wonach die Rechnungen jeweils die Aufforderung enthalten hätten, einen bestimmten Betrag auf ein angeführtes Konto bei der Bank zu überweisen, und der Geschäftsführer dieses Konto nur kennen hätte können, wenn es ihm der Bw. bekannt gegeben hätte, nichts entgegengesetzt. Damit können die Feststellungen des Finanzamtes unbedenklich der Entscheidung zugrunde gelegt werden (vgl. Ausführungen zu Punkt 1. der Begründung betreffend Vorhaltswirkung der Berufungsvorentscheidung).

Der Bw. hat als Beilage zum Schreiben vom 14.11.2003 den Bescheid der VGKK vom 11.8.2003 vorgelegt, worin diese die Tätigkeit des Bw. für die A-GesmbH in der Zeit vom **1.7. bis 26.12. 2000** als Dienstverhältnis qualifiziert hat.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass der Bescheid der VGKK nicht über jene Zeiträume abspricht, für die dem Bw. vom Finanzamt Einkünfte bzw. Umsätze zugerechnet wurden. Wie aus der Beilage zum Bericht betreffend die Lohnsteuerprüfung vom 29.5.2001 (im Weiteren

kurz Beilage Lohnsteuerprüfung) hervorgeht, handelt es sich dabei um Zahlungen für die Monate April bis Juni 2000.

Zur Frage, ob der Bw. die Rechnungen ausgestellt hat oder – wie er behauptet – der Geschäftsführer der A-GesmbH, ist darauf zu verweisen, dass aus dem Bescheid der VGKK hervorgeht (Blatt 3, letzter Absatz), dass der Bw. anlässlich seiner ergänzenden niederschriftlichen Einvernahme am 25.7.2001 angegeben hat, dass es sich bei der V. S. um das Unternehmen seiner Mutter X handle. Anlässlich eines Telefonat vom 25.7.2001 hat die Mutter des Bw. fernmündlich bestätigt, dass sie alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin dieses Unternehmens (einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach spanischem Gesellschaftsrecht) sei und darauf verwiesen, dass niemals ein Rechtsverhältnis zwischen der V. S. und der A-GesmbH bestanden habe.

Im Bescheid der VGKK wurde weiters festgestellt, der Bw. habe mit Schreiben vom 4.9.2001 die schriftliche Bestätigung der Kantonalbank vorgelegt, wonach über das dortige Konto, auf das die gegenständlichen Überweisungen erfolgt sind, ausschließlich er und C.K. (im Weiteren kurz C. K. genannt) verfügberechtigt gewesen seien.

Tatsache ist auch, dass auf den in den vorgelegten Akten befindlichen Belegen über die Auslandsüberweisungen der A-GesmbH die V.S. als Bezugberechtigte angeführt, als Zahlungsgrund jeweils die entsprechende Rechnung angeführt und der Bw. über das Konto bei der Bank verfügberechtigt ist.

Aufgrund des Umstandes, dass es sich bei der V. S. um das Unternehmen seiner Mutter handelt, der Bw. über das Konto, auf das der jeweilige Rechnungsbetrag überwiesen wurde verfügberechtigt war, geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Bw. die Rechnungen ausgestellt hat und ihm die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge auch tatsächlich zugeflossen sind. Der Bw. hat die Höhe des ihm vom Finanzamt zugerechneten Betrages im Übrigen nicht bestritten. Als weiteres Indiz dafür, dass der Bw. unter Verwendung des Briefkopfes der V.S. die Rechnungen ausgestellt hat, wertet der Unabhängige Finanzsenat die Tatsache, dass die Rechnungen als Ausstellungsort nicht den Firmensitz der V.S., sondern den damaligen Wohnort des Bw. ausweisen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Bw. Rechnungen mit dem Briefkopf der V. S. ausgestellt hat, um eine steuerliche Zurechnung der Rechnungsbeträge an ihn zu vermeiden bzw. durch die Überweisung auf das Konto in der Schweiz den Zahlungsfluss zu verschleiern. Es sollte mit der In-Rechnung-Stellung von "Beratungsleistungen" des Bw. durch die V. S. offensichtlich der Eindruck erweckt werden, der Bw. sei Mitarbeiter der Firma in Malaga und würden die Beträge nicht dem Bw., sondern der V.S. zufließen.

Dass die Rechnungen von der V. S. ausgestellt wurden, kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ausgeschlossen werden. Die Mutter des Bw. hat gegenüber der VGKK fernmündlich am 25.7.2001 das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zur A-GesmbH verneint (vgl. Blatt 4, 2. Absatz des Bescheides). Dies erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat auch glaubhaft, zumal das Geschäftsfeld der V. S. nach den eigenen Angaben des Bw. gegenüber der VGKK (Blatt 4) in Immobilienmakelei, Bauträger- und Übersetzungstätigkeiten, jenes der A-GesmbH in der Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik besteht. Gemäß den Feststellungen der VGKK bestand die Tätigkeit des Bw. aber in der Erstellung einer Präsentations-CD und im Anschluss daran im Verkauf eines Arbeitszeiterfassungssystems.

Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass der Bw. mit dem Briefkopf der V. S. Rechnungen ausgestellt hat, kann dieser Umstand nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nur als Indiz dafür herangezogen werden, dass der Bw. diese Einkünfte nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur A-GesmbH erwirtschaftet hat. Letztendlich ist aber für die Zuordnung zur jeweiligen Einkunftsart die tatsächliche Ausgestaltung und Abwicklung des Rechtsverhältnisses zwischen dem Bw. und der A-GesmbH entscheidend. Diesbezüglich wurden aber seitens des Finanzamtes keine eigenen Feststellungen getroffen. Vielmehr hat sich das Finanzamt auf die Ergebnisse einer Lohnsteuerprüfung bei der A-GesmbH berufen. Die vom Prüfer zur Beschäftigung des Bw. getroffenen Feststellungen wurden diesem aber – wie dieser zu Recht im Schreiben vom 14.11.2003 und im Vorlageantrag moniert – nicht zur Kenntnis gebracht, sodass der Bw. auch nicht in der Lage gewesen wäre, diese zu entkräften.

Im Übrigen steht die Behauptung des Finanzamtes, die Lohnsteuerprüfung sei zu dem Schluss gekommen, der Bw. habe die Leistungen auf "selbständiger Basis" erbracht, in völligem Widerspruch zu den Feststellungen in der im Veranlagungsakt befindlichen Beilage Lohnsteuerprüfung. Aus dieser geht hervor, dass zwar Rechnungen ausgestellt wurden, aber auch für den Prüfer *"unklar"* war, warum der Bw. seine Leistungen in Rechnung gestellt hat. In der Beilage Lohnsteuerprüfung wurde überdies festgehalten: ***"In Anbetracht der gegen- teiligen Aussagen wurde zwischen einer nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeit abgewogen und ein Dienstverhältnis unterstellt."*** Nach Auffassung des Prüfers sprachen folgende Umstände für ein Dienstverhältnis:

"Der Bw. hatte einen Arbeitsplatz in der A-GesmbH. Es standen alle Betriebsmittel zur Verfügung. Der Bw. war mit der Arbeitszeit wie ein Angestellter in der Firma eingebunden und musste die geleisteten Arbeitszeiten über das im Betrieb verwendete Zeiterfassungssystem nachweisen. Der Bw. erhielt seine Spesen ersetzt."

Gegen ein Dienstverhältnis sprach laut diesem Bericht lediglich der Umstand, dass Rechnungen ausgestellt wurden.

Weshalb das Finanzamt sich zwar auf die Feststellungen der Lohnsteuerprüfung berufen hat, aber den **gegenteiligen Feststellungen** in der Beilage Lohnsteuerprüfung nicht gefolgt ist, noch eigene Feststellungen getroffen hat, kann nicht nachvollzogen werden.

Wenn das Finanzamt aber von den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung abweicht, kann eine Zurechnung der Einkünfte nicht unter Berufung auf die Ergebnisse dieser Prüfung erfolgen. Das Finanzamt hätte diesfalls nur aufgrund eigener ergänzender Erhebungen und entsprechender abweichender Feststellungen zu diesem Schluss kommen können.

Am Rande sei noch darauf verwiesen, dass auch in den Monaten, für die die VGKK schließlich von einem Dienstverhältnis ausgegangen ist, Rechnungen ausgestellt wurden (vgl. Bescheid Seite 1, 2. Absatz).

Das Finanzamt hat nicht einmal festgestellt, welche Tätigkeit der Bw. im fraglichen Zeitraum konkret ausgeübt hat. Laut den gestellten Rechnungen bestanden diese in einer "Beratungstätigkeit", während die VGKK in ihrem Bescheid festgestellt hat, dass der Bw. in der Zeit vom 27.3. bis 30.6.2000 eine Präsentations-CD erstellt hat (vgl. Blatt 6, 2. Absatz, des Bescheides). Die Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb hätte jedenfalls die Feststellung erforderlich gemacht, welche Tätigkeit der Bw. ausgeübt hat.

Im Bescheid der VGKK wurde festgestellt, dass die Kasse bezüglich der Tätigkeit des Bw. für die A-GesmbH vor dem 1. Juli 2003 vom Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit ausgeht, wobei sie in diesem Bescheid weder diesbezügliche Feststellungen getroffen hat noch ihre Rechtsansicht begründet hat. Dies war aber auch nicht erforderlich, zumal offensichtlich kein entsprechender Antrag für diesen Zeitraum vorlag und damit in diesem Bescheid über diesen Zeitraum nicht abgesprochen wurde.

Sollte das Finanzamt aber seine Rechtsansicht aufrechterhalten, so wären diesbezüglich entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und die Rechtsansicht entsprechend zu begründen. Sollte das Finanzamt zu dem Schluss kommen, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, so stellt sich allenfalls die Frage, ob der Bw. die in den Rechnungen ausgewiesene Steuerkraft Rechnungslegung schuldet (§ 11 Abs. 14 UStG 1994), zumal die Mutter des Bw. bestreitet, Rechtsbeziehungen zur A-GesmbH gehabt zu haben und der Bw. nach seinen Angaben nur private Kontakte zu der Firma hatte.

Es wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass bei den weitergehenden Ermittlungen das Parteiengehör gewahrt werden muss.

Auch der nachfolgend angeführte Sachverhalt bietet Anlass für die Aufhebung der Bescheide. Wie bereits ausgeführt, hat die VGKK für die Zeit vom **1.7. bis 27.12.2000** ein Dienstverhältnis des Bw. zur A-GesmbH unterstellt. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2000 wurden dem Bw. aber auf Basis der Lohnsteuerprüfung bis dato lediglich Zahlungen für die

Monate April bis Juni 2000 als Einkünfte (gesamt 410.000 S) aus Gewerbebetrieb zugerechnet (vgl. Beilage Lohnsteuerprüfung).

Es wäre daher seitens des Finanzamtes unter den gegebenen Umständen ergänzend zu erheben gewesen, in welcher Höhe dem Bw. im Zeitraum 1.7. bis 27.12.2000 Zahlungen der A-GesmbH zugeflossen sind, für die bis dato kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde. Die Höhe der Bezüge aus dem von der VGKK für die Zeit ab 1. Juli 2000 angenommenen Dienstverhältnis kann derzeit weder dem Veranlagungsakt noch dem Bescheid der VGKK entnommen werden.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass beim Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 Steuerschuldner ist, jedoch haftet der Arbeitgeber dem Bund gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Eine **unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings in den im § 83 Abs. 2 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Fällen zulässig**, somit ua. dann, wenn eine **Veranlagung von amtswegen (§ 41 Abs. 1 EStG 1988) oder auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988)** durchgeführt wird.

Die vom Regelfall abweichende, durch § 83 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehene Beschränkung der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner der nicht ein behaltenen und nicht ab geführten Lohnsteuer soll sich nur im Lohnsteuerverfahren auswirken, nicht aber auch im Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178). **Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug daher nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert** (vgl. Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, 21. Lieferung, §§ 82, 83 Tz 2 unter Hinweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nach geforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer ein behalten und ab geführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Das Finanzamt hat auch das Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag, wonach er für den Fall einer Veranlagung zur USt 2000 die Vorsteuern mit 3.842,76 S bekannt gebe, nicht zum Anlass für ergänzende Erhebungen genommen. Anhand der Aktenlage kann nicht beurteilt werden, ob diesem Antrag grundsätzlich Berechtigung zukommen würde. Unklar bleibt auch, ob dem Bw. wunschgemäß eine Kopie des Regelbesteuerungsantrages übermittelt wurde, zumal er im Vorlageantrag weiter davon ausgeht, dass ein solcher nicht gestellt worden sei. Sollte das Finanzamt daher von einer Umsatzsteuerpflicht des Bw. ausgehen, wären die entsprechenden Erhebungen zu tätigen.

Bezüglich der Provisionsabrechnung vom 29.2.2000 (Beilage zur Kontrollmitteilung vom 17. Dezember 2001 über 10.000,00 netto plus 20 % USt (2.000,00 S), sohin 12.000,00 S, kann anhand der derzeitigen Aktenlage nicht festgestellt werden, ob diese Rechnung tatsächlich vom Bw. ausgestellt wurde. Dies insbesondere deshalb, weil den vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden kann, ob der Bw. den bar ausgezahlten Betrag tatsächlich erhalten hat. Der Bw. gibt an, dass er mit der Firma keinen Geschäftskontakt hatte. Es wäre daher zu erheben, ob der Bw. den Empfang des bar ausgezahlten Rechnungsbetrages gegenüber der Firma bestätigt hat und andererseits, ob er tatsächlich für diese Firma tätig war. Dies könnte durch Anforderung von Unterlagen bei der Firma, für die der Bw. tätig gewesen sein soll (z.B. vom Bw. mit Kunden abgeschlossene Verträge, auf denen der Bw. als Vertreter der Firma unterschrieben hat, Korrespondenz des Bw. mit Kunden) bzw. Anforderung von Adressen von Kunden, bei denen der Bw. tätig gewesen sein soll, und deren Befragung erfolgen. Unklar ist auch, für welche konkrete Leistung und für welchen Leistungszeitraum der Bw. den obig angeführten Betrag in Rechnung gestellt haben soll. Die derzeitige Aktenlage gibt auch keinerlei Aufschluss darüber, welche konkreten Vereinbarungen bezüglich Provisionsanspruch zwischen der Firma und dem Bw. getroffen wurden. Die derzeitige Aktenlage erlaubt jedenfalls keine Zurechnung an den Bw. Sollten weder der Zufluss des Rechnungsbetrages nachgewiesen werden können, noch entsprechende weitere Erhebungen den Nachweis erbringen, dass der Bw. tatsächlich für die Werbefirma tätig war, kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates keine Zurechnung der Rechnung an den Bw. erfolgen. Entsprechende Ermittlungsergebnisse müssten im Übrigen dem Bw. zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt werden.

Wie den vorstehenden Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates zu entnehmen ist, hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall wesentliche Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Dieser Umstand rechtfertigt die Aufhebung der Bescheide sowie der Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz.

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren gem. § 289 Abs. 1 letzter Satz BAO (idF. des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes) in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.

Abschließend wird darauf verwiesen, dass gemäß § 289 Abs. 1 BAO zweiter Satz die Behörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden sind. (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 2002, Seite 230, Pkt. 2.3.).

Feldkirch, am 2. November 2004