

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache des Berufungswerbers B, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 10.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 4/5/10 vom 11.06.2013, betreffend Einkommensteuer (ANV) für das Jahr 2012, gemäß § 279 Bundesabgabenordnung zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende des Begründungsteils zu entnehmen und bilden insoweit einen integrierenden Bestandteil des Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Für den Berufungswerber (Bw) wurden für das Jahr 2012 Lohnzettel von mehreren Bezug auszahlenden Stellen übermittelt, u.a. vom Arbeitgeber AA (in der Folge: Lohnzettel Nr 1). Die belangte Behörde erließ zunächst erklärungskonform den Bescheid vom 8.3.2013, mit dem ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 11.402,61 eine Einkommensteuergutschrift von EUR 1.630,00 festgesetzt wurde.

Mit **Bescheid vom 11.6.2013** verfügte die belangte Behörde zum einen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 mit der Begründung, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel der Fa AA (in der Folge: Lohnzettel Nr 2) übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergäbe, und erließ zum anderen einen neuen Sachbescheid desselben Datums, mit dem ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv EUR 8.863,19 eine verringerte Einkommensteuergutschrift iHv EUR 1.261,00 festgesetzt wurde, was zu einer Abgabennachforderung iHv EUR 369,00 führte.

Mit **Schriftsatz vom 9.7.2013** erhob der Bw form- und fristgerecht mit der Begründung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid Berufung, dass er von der Fa AA im Jahr

2012 EUR 2.328,00 erhalten habe und der berichtigte Lohnzettel daher nicht korrekt sei. Der Bw legte als Beweismittel seiner Berufung Auszüge seines Girokontos bei.

Der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Am 27.7.2013 wurde ein Lohnzettel des Insolvenz-Entgeltfortzahlungsfond über brutto EUR 4.814,00 für den 14.4.2012 übermittelt. Welchen Arbeitgeber dieser Lohnzettel betraf, ist daraus nicht erkennbar (in der Folge: Lohnzettel Nr 3) .

Mit **Vorhalt vom 18.9.2013** ersuchte die belangte Behörde um Vorlage von Lohnzetteln über die erhaltenen Bezüge des AA. Sie führte zudem an, dass auf den der Berufung beigelegten Kontoauszügen lediglich eine Gutschrift iHv EUR 828,00 des genannten Arbeitgebers ersichtlich sei, und ersuchte um Vorlage weiterer Belege bzw um Erläuterung. Der Bw kam diesem Ersuchen nur insoweit nach, als er weitere Kontoauszüge, aber keine Lohnzettel übermittelte oder die ersuchte Erläuterung abgab.

Mit E-Mail vom 25.10.2013 ersuchte die belangte Behörde das Betriebsstättenfinanzamt unter Bekanntgabe der erhaltenen Beträge um Überprüfung des Lohnzettels. Am 29.10.2013 teilte das ersuchte Finanzamt Folgendes mit: *„Der Lohnzettel wurde infolge der Auszahlung durch den Insolvenzfonds berichtigt. Wenn [der Bw] der Meinung ist, von der Fa AA mehr erhalten zu haben, hat er falsche Angaben beim IASF gemacht, was natürlich rechtliche Konsequenzen haben würde“*.

Auf dem Berufungsschriftsatz vom 9.7.2013 ist der **Aktenvermerk** vom 29.10.2013, folgenden Inhalts angebracht: „Betriebsstätten-FA prüfte LZ -> Betrag durch Insolvenzfonds ausbezahlt“.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 31.10.2013** wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Lohnzettel des AA sei vom Betriebsstättenfinanzamt geprüft worden. Wörtlich wurde ausgeführt: *"Das Ergebnis dieser Prüfung hat ergeben, dass der Lohnzettel infolge der Auszahlung durch den Insolvenzfonds berichtigt wurde."* Daher sei der Lohnzettel nicht abzuändern und die Berufung abzuweisen. Den Lohnzettel vom 27.7.2013 berücksichtigte die belangte Behörde in der Berufungsvorentscheidung nicht.

Mit als Berufung bezeichnetem **Vorlageantrag vom 21.11.2013** wiederholte der Bw sein bisheriges Berufungsvorbringen.

Die belangte Behörde legte die Berufung mit **Vorlagebericht vom 4.12.2013** zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte deren Abweisung als unbegründet. Darin wies die belangte Behörde insbesondere auf die wahrscheinlich unrichtigen Angaben im IEF-Verfahren hin.

Mit E-Mail vom 4.4.2014 legte die belangte Behörde den von ihr auf Ersuchen des BwG zum Vorlageantrag erlassenen **Vorhalt vom 4.2.2014** vor, mit dem sie an den Bw folgendes Ersuchen richtete: *„Bitte um Vorlage von Monatslohnzetteln betreffend die Beschäftigung bei der Fa AA. Weiter sind die Buchungsbelege bezüglich der am Kontoauszug ersichtlichen Zahlungseingänge (erhaltene Zahlungen von der Fa AA)*

vorzulegen. Es wird gebeten jeden Beleg vorzulegen, der nachweist, wofür und für welchen Zeitraum Sie die erhaltenen Zahlungen im September von der Fa. AA erhalten haben.“

Auf diesen Vorhalt hin legte der Bw nochmals die Kontoauszüge sowie den Bescheid der Geschäftsstelle IEF-Service GmbH-Graz vom 11.6.2013, Zeichen 6/2047/13, betreffend die Insolvenz des AA, vor, mit dem dem Antrag des Bw stattgegeben und ihm Insolvenzforderungen iHv EUR 4.048,00 und eine Forderung ohne Rang iHv EUR 52,00 zuerkannt wurden (in der Folge: **Zuerkennungsbescheid**).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung, mit der die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vorgetragen und erkennbar dessen Aufhebung begehrt wird, ist form- und fristgerecht sowie begründet.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Es wurde weder ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung eingebracht noch liegen die Voraussetzungen der §§ 272 Abs 3, 274 Abs 1 Z 2 BAO vor, sodass die Entscheidung in die Einzelrichterkompetenz fällt (Art 135 Abs 1 S 1 B-VG).

Rechtsgrundlagen:

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen lauten wie folgt:

§ 167 BAO , in der Stammfassung BGBl 194/1961 lautet:

“(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

§ 84 EStG 1988 idF BGBl I 58/2010 lautet auszugsweise:

„1. Der Arbeitgeber hat dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. ...

2. Der Lohnzettel hat alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten und die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen sowie der Sonderzahlungen zu enthalten (§ 34 Abs. 2 ASVG). Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Ist dem Arbeitgeber bzw. der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung der Lohnzettel mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Lohnzettel auf dem amtlichen Vordruck bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

3. a) Abweichend vom Übermittlungsstichtag gemäß Z 2 ist ein Lohnzettel bei Beendigung des Dienstverhältnisses bis Ende des Folgemonats zu übermitteln.

b) Abweichend vom Übermittlungsstichtag gemäß Z 2 ist ein Lohnzettel bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers bis zum Ende des zweitfolgenden Monats zu übermitteln. In diesem Fall ist ein Lohnzettel bis zum Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auszustellen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem für Angelegenheiten des Arbeitsrechts zuständigen Bundesminister durch Verordnung für diesen Lohnzettel zusätzliche Daten, die für die Ermittlung der Ansprüche nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz erforderlich sind, festzulegen. Der Lohnzettel ist vom Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) den Geschäftsstellen der IEF-Service GmbH gemäß § 5 Abs. 1 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes elektronisch zur Verfügung zu stellen.

...

(2) Der Arbeitgeber (der Insolvenzverwalter) hat dem Arbeitnehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 oder über dessen Verlangen für Zwecke der Einkommensteuerveranlagung einen Lohnzettel nach dem amtlichen Vordruck auszustellen.

(3) Der Lohnzettel ist auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76) auszuschreiben. Erfolgen nach Übermittlung eines Lohnzettels Ergänzungen des Lohnkontos, welche die Bemessungsgrundlagen oder die abzuführende Steuer betreffen, ist ein berechtigter Lohnzettel innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung an das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) zu übermitteln. Weiters sind die Bemessungsgrundlage für den Beitrag an die Mitarbeitervorsorgekasse (§ 26 Z 7 lit. d) sowie der eingezahlte Beitrag anzuführen.

(4) Ein Lohnzettel ist auch für Arbeitnehmer auszuschreiben, bei denen eine Pauschbesteuerung gemäß § 69 vorgenommen wurde, und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 70).

...

§ 116 Abs 2 BAO in der Stammfassung BGBl 194/1961 lautet:

"Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine

Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war."

§ 23 Abs 2 BAO in der Stammfassung BGBl 194/1961 lautet:

"Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt."

§ 2 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 26/2009 (Steuerreformgesetz 2009) lautet:

"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105."

Sachverhaltsfeststellung:

Über das Vermögen des AA war am 1.2.2013 ein Insolvenzverfahren eröffnet und worden.

Der vom Arbeitgeber AA für das Jahr 2012 am 13.10.2012 durch einen näher bezeichneten Lohnverrechner übermittelte Lohnzettel (LZ Nr 1) und der Lohnzettel mit dem Vermerk „GPLA“ vom 1.6.2013 in (LZ Nr 2) weisen folgende Beträge aus:

AA, Beträge in Euro	LZ Nr 1	LZ Nr 2
Bruttobezüge (210)	4.237,50	1.128,58
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	717,22	147,72
übrige Bezüge (243) gemäß § 67 Abs 3-8		
Steuerpflichtige Bezüge (245)	3.520,28	980,86
Einbehaltene Lohnsteuer	485,02	116,20
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	485,02	116,20
Ersätze gem § 26 EStG 1988	679,38	156,78
Nettobezug	3.035,26	864,66
Auszahlungsbetrag	3.714,64	1.021,44

Beide Lohnzettel beziehen sich auf den Zeitraum 17.7. bis 20.9.2012.

Es ist davon auszugehen, dass die im LZ Nr 2 ausgewiesene, anrechenbare Lohnsteuer nicht nur rechnerisch ermittelt, sondern im Rechenwerk des Arbeitgebers AA festgestellt wurde.

Im Beschwerdeverfahren hat der Bw durch folgende Überweisungen auf sein Girokonto nachgewiesen, dass ihm davon abweichend von AA EUR 2.328,00 ausbezahlt wurden:

Gutschrift a/AA	07.09.2012	828,00
Gutschrift a/AA	24.09.2012	1.500,00
Summe		2.328,00

Die dem Bw nachweislich zugeflossenen Auszahlungsbeträge übersteigen jene, die die GPLA festgestellt hat, um EUR 1.306,56, das ist im konkreten Fall mehr als 100%. Die belangte Behörde hat zu der Differenz das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers um Überprüfung des Lohnzettels Nr 2 ersucht, doch verweigerte dieses die Überprüfung mit der Aussage, dass sonst der Bw beim Insolvenzfonds falsche Angaben gemacht haben müsste.

Mit Zuerkennungsbescheid vom 11.6.2013, den der Bw im Beschwerdeverfahren vorgelegt hat, wurde dem Bw antragskonform Insolvenzentgelt iHv EUR 4.048,00 zzgl einer Forderung ohne Rang iHv EUR 52,00 aus Mitteln des Fonds zuerkannt. Dem Zuerkennungsbetrag liegt folgende rechnerische Aufteilung zu Grunde:

Anspruch	von	bis	Betrag in €
laufendes Entgelt	01.08.2012	31.08.2012	635,00
laufendes Entgelt	01.09.2012	30.09.2012	1.540,00
Weihnachtsremuneration	13.07.2012	30.09.2012	1.239,00
Zinsen			89,00
Anmeldegebühr			21,00
Anmeldekosten (TP1)			31,00
Klage			545,00
Summe			4.100,00

Die Überweisung des Betrages von EUR 4.100,00 auf ein Konto des Masseverwalters wird darin angekündigt.

Der Lohnzettel der IEF-Service GmbH vom 27.7.2013 (LZ Nr 3) weist folgende Beträge aus und wurde über den Zeitraum 14.4. bis 14.4.2012 ausgestellt:

AA, Beträge in Euro	IEF-Service-GmbH Graz
Bruttobezüge (210)	4.814,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	0,00
übrige Bezüge (243) gemäß § 67 Abs 3-8	962,79
Steuerpflichtige Bezüge (245)	3.185,03

Einbehaltene Lohnsteuer	477,87
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	477,87
Ersätze gem § 26 EStG 1988	0,00
Nettobezug	2.707,16
Auszahlungsbetrag	3.669,95

Laut Lohnzettel Nr 1 umfasste das Dienstverhältnis zu AA den Zeitraum 17.7. bis 20.9.2012 (Dienstag bis Donnerstag). Demgegenüber bezogen sich die von der IEF-Service GmbH festgestellten offenen Ansprüche bezüglich laufender Zahlungen auf die Monate August und September 2012 und die Weihnachtsremuneration auf den Zeitraum 13.7. bis 30.9.2012.

Es ist daher festzustellen, dass dem Bw aus dem Dienstverhältnis zu AA tatsächlich ein Auszahlungsbetrag von EUR 5.997,95 zugeflossen ist.

Das Betriebsstättenfinanzamt hat sich bei der Erstellung des Lohnzettels Nr 2 nicht an den tatsächlichen Verhältnissen orientiert, wonach dem Bw vom geprüften Arbeitgeber AA ein Betrag von EUR 2.328,00 tatsächlich zugeflossen ist. Es ist anzunehmen, dass der vom Bw nachgewiesene Auszahlungsbetrag § 26 EStG-Ersätze enthält.

Die Bemessungsgrundlage aus dem Dienstverhältnis AA wird ausgehend vom nachgewiesenen Auszahlungsbetrag von EUR 2.328,00 mit EUR 1.764,82 festgestellt, was zu folgenden abweichenden Beträgen führt:

Beträge in Euro	LZ Nr 2	BwG
Kennzahl 245 - Bemessungsgrundlage	980,86	1.764,82
Kennzahl 260 - anrechenbare Lohnsteuer	-116,20	-116,20
Nettolohn	864,66	1.648,62
§ 26-Ersätze	156,78	679,83
Auszahlungsbetrag	1.021,44	2.328,00

Obiger Sachverhaltsfeststellung liegen folgende Beweismittel zu Grunde:

Nachschau in die elektronischen Steuerakten der Arbeitgeber und des Bw, Beschwerdevorbringen, Kontoauszüge, Verwaltungsakt 2012, Vorhalt vom 4.2.2014, Zuerkennungsbescheid vom 11.6.2013.

Beweiswürdigung:

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig aufgrund der genannten Beweismittel.

Der Lohnzettel Nr 1 ist nicht glaubwürdig. Der Arbeitgeber AA schuldete dem Bw nach dem Lohnzettel Nr 1 einen Auszahlungsbetrag von EUR 3.714,64, den er im Ausmaß von EUR 2.328,00 nachweislich beglichen hat. Die zweite Zahlung von EUR 1.500,00 leistete AA am 24.9.2012 und aus seiner Sicht vier Tage nach Beendigung des Dienstverhältnisses. In Anbetracht der absehbaren Insolvenz wird angenommen, dass der Arbeitgeber AA die Arbeitgeberersätze iHv EUR 679,38 in voller Höhe zahlen wollte und dass dieser Betrag im Betrag von EUR 2.328,00 enthalten ist.

Für die Feststellung, dass die anrechenbare Lohnsteuer im LZ Nr 2 iHv EUR 116,20 im Rechenwerk des Arbeitgebers AA festgestellt worden sein muss, spricht, dass selbst unter der Annahme, dass die Bemessungsgrundlage von EUR 980,86 auf den Bezug nur eines Monats entfallen würde, nach der Lohnsteuertabelle 2012 keine Lohnsteuer angefallen wäre, weil der Betrag noch unter der Lohnsteuerpflicht liegt.

Der Bw ist den Vorhalten vom 18.09.2013 und vom 04.02.2014 nur unzureichend nachgekommen und hat nicht nachgewiesen, wie der von ihm nachgewiesene Auszahlungsbetrag von EUR 2.328,00 bei der Lohnverrechnung durch seinen Arbeitgeber berechnet wurde. Insbesondere im Vorhalt vom 04.02.2014 wurde ausführlich beschrieben, welche Nachweise im konkreten Fall erforderlich sind. So wurden beispielhaft Monatslohnzettel genannt. Der Bw hat nicht nachgewiesen, dass ein höherer Betrag an anrechenbarer Lohnsteuer zu berücksichtigen wäre als jener, wie er im Lohnzettel Nr 2 ausgewiesen ist.

Beschwerdegegenstand:

Strittig ist die Höhe der nichtselbständigen Einkünfte vom Arbeitgebers AA und damit die Richtigkeit des Lohnzettels (LZ Nr 2) über den Zeitraum 17.7. bis 20.9.2012 bzw 13.7. bis 30.9.2012. Fraglich ist in diesem Zusammenhang auch, wie der Übergenuß an Arbeitslohn zu beurteilen ist.

Rechtstandpunkte der Parteien:

1.) Beschwerdeführer:

Der Bw behauptet, von der Fa AA nach Abzug von SV und Steuer Nettolohn iHv EUR 2.328,00 für den Zeitraum 17.7. bis 20.9.2012 anstelle dem von der belangten Behörde festgestellten Nettolohn von EUR 864,66 erhalten zu haben und legte dazu als Beweismittel seine Kontoauszüge vor, die die Eingänge wie im Sachverhalt dargestellt belegen. Weiterreichende Unterlagen, aus denen die Berechnung des Auszahlungsbetrages hervorgeht, legte er trotz Aufforderung nicht vor.

2.) belangte Behörde:

Die belangte Behörde hat in der Berufungsvorentscheidung ihre Rechtsansicht wie folgt begründet: *„Der Lohnzettel der Fa AA wurde vom Betriebsstättenfinanzamt geprüft. Das Ergebnis dieser Prüfung ergab, dass der Lohnzettel infolge der Auszahlung durch den*

Insolvenzfonds berichtigt wurde. Daher ist der Lohnzettel nicht abzuändern ...“ Dem Vorlagebericht und dem dem vorgelegten Verwaltungsakt einliegenden Mailverkehr der belangten Behörde mit der IEF-Service GmbH zufolge wird die Rechtsanschauung vertreten, dass der Bw gegenüber der IEF-Service GmbH „*falsche Angaben gemacht hat, was rechtliche Konsequenzen haben würde*“.

Implizit geht die belangte Behörde davon aus, an die von der GPLA getroffenen Feststellungen, womöglich sogar an die vor der IEF-Service GmbH vom Bw gemachten Angaben rechtlich gebunden zu sein. Auf den im Raum stehenden Überguss an Mitteln des Insolvenz-Entgelt-Fonds wurde im Abgabungsverfahren nicht eingegangen.

Rechtliche Beurteilung:

Der Bw verwirklicht den Pflichtveranlagungsgrund gemäß § 41 Abs 2 Z 3 EStG 1988.

Einleitend ist zu sagen, dass aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung der relevante Sachverhalt in keiner Weise hervorgeht. Zum Zeitpunkt der Ausstellung des Lohnzettels Nr 2 spätestens am 1.6.2013 hatte laut obigem Sachverhalt noch keine Auszahlung durch die IEF-Service GmbH-Graz stattgefunden, sodass die Begründung der Berufungsvorentscheidung irreführend ist. Insbesondere wird nicht ausgeführt, wie die Lohnzettel Nr 2 und Nr 3 rechnerisch aufeinander abgestimmt sind. Den Lohnzettel Nr 3 hat die belangte Behörde nicht beachtet.

Weiters ist auszuführen, dass Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine *Bindungswirkung* iSd § 192 BAO zukommt, keine Wirkung zu erzeugen vermögen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, Einkommensteuerbescheiden und Erbschaftssteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und dem Einkommensteuerverfahren (VwGH 28.3.1979, 0635/77 ; VwGH 25.11.1986, 86/14/0065 , und VwGH 26.6.1990, 89/14/0172 , mwN). Das gilt auch dann, wenn vom Betriebsstättenfinanzamt im Lohnsteuerhaftungsverfahren des Arbeitgebers eine Prüfung vorgenommen wurde. Der Lohnzettel stellt im Abgabungsverfahren des Arbeitnehmers ein Beweismittel wie jedes andere auch dar und unterliegt der freien Beweiswürdigung. Indem sich die belangte Behörde an den anlässlich der GPLA ausgestellten Lohnzettel Nr 2 gebunden erachtet hat und eigene Ermittlungen unterlassen hat, hat sie die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

Fraglich könnte jedoch sein, ob angesichts des im Verfahren nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz ergangenen Zuerkennungs**bescheides** nach § 7 Abs 2 IESG , der die Grundlage des Lohnzettels der IEF-Service GmbH (LZ Nr 3) bildet, eine Bindung des für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers zuständigen Wohnsitzfinanzamtes an die materielle Rechtskraft des Zuerkennungsbescheides besteht. Denn anders als im Haftungsverfahren nach § 82 EStG 1988 gegenüber dem Arbeitgeber ist der Bw Bescheidadressat und Partei in IEFS-Verfahren.

Diese Frage ist bereits deshalb zu verneinen, weil die Frage nach dem steuerpflichtigen Einkommen eines bestimmten Kalenderjahres und damit verbunden die Frage nach der Höhe sämtlicher Einkünfte aus sämtlichen Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 EStG 1988 **Hauptfrage im Einkommensteuerveranlagungsverfahren** ist.

Die Veranlagung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen ist die grundsätzliche Erhebungsform der Einkommensteuer; sämtliche anderen Erhebungsformen wie Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerabzugsverfahren sind Vorerhebungsverfahren zur Einkommensteuerveranlagung. Daran ändert auch der Umstand nichts, wenn dem Abgabepflichtigen mit Bescheid der IEF-Service GmbH zu einem bestimmten Arbeitgeber Ansprüche zuerkannt werden.

Die materielle Rechtskraft des Zuerkennungsbescheides nach § 7 Abs 2 IESG, der die Basis für den von der IEF-Service GmbH ausgestellten Lohnzettel bildet, bindet weder das die GPLA beim Arbeitgeber durchführende Betriebsstättenfinanzamt noch das für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers zuständige Wohnsitzfinanzamt.

Das Beweisverfahren wird vor allem u.a. vom Grundsatz der **freien Beweiswürdigung** (§ 167 BAO) beherrscht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass **alle Beweismittel** grundsätzlich **gleichwertig** sind und es **keine Beweisregeln** (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar⁶, Tz 2 zu § 166, Tz 6 und 8 zu § 167 mwN). Bereits aus diesem Grund hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Ein von einem Arbeitgeber ausgestellter Lohnzettel hat die Vermutung der Richtigkeit für sich, doch ist die Vermutung widerleglich. Nach dem oben festgestellten Sachverhalt hat der GPLA-Prüfer offenbar seine Feststellungen von den Aussagen des Bw gegenüber der IEF-Service GmbH abgeleitet, jedoch nicht entsprechend dem Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit auf der Faktenebene überprüft, weil ihm sonst die Zahlungsabgänge bei AA hätten auffallen müssen. Wie bereits oben festgestellt wurde, sind die Abweichungen zwischen den Daten des LZ Nr 2 und den tatsächlichen Geldflüssen derart groß und daher jedenfalls überprüfungswürdig, wenn der zugeflossene Betrag mehr als doppelt so hoch wie der durch die GPLA festgestellte Bruttolohn ist. Die vom Bw ins Treffen geführten Überweisungen sind jedenfalls geeignet, die Vermutung der Richtigkeit des Lohnzettels Nr 2 zu widerlegen.

Obiger Sachverhalt spricht dafür, dass der Bw bei der IEF-Service GmbH Ansprüche gegenüber seinem Arbeitgeber AA als offen bezeichnet hat, die in Wahrheit bereits getilgt waren.

Faktum ist, dass dem Bw diese überhöhten Beträge im Rahmen des Dienstverhältnisses von seinem Arbeitgeber AA und von der IEF-Service GmbH tatsächlich zugeflossen und folglich bei der Ermittlung der Einkünfte und des Einkommens zu erfassen sind. § 23 Abs 2 BAO steht dem ausdrücklich nicht entgegen. Ob die bei der IEF-Service GmbH gemachten Angaben tatsächlich unrichtig waren, auf einer Sorgfaltswidrigkeit oder einem vorsätzlichen Handeln beruhten, ist für die Abgabenerhebung ohne Belang. Solange die Schuld nicht erwiesen wurde, ist auch ein Behördenirrtum nicht auszuschließen.

Dass eine Abgabenbehörde den nachgewiesenen, höheren Lohnauszahlungsbetrag mit der Begründung ignoriert, der Abgabepflichtige hätte sonst unwahre Angaben bei einer anderen Behörde getätigt, ist aber auch aus general- und spezialpräventiven Überlegungen unvertretbar. Wurden tatsächlich durch unwahre Angaben Fondsmittel von der IEF-Service GmbH herausgelockt, so besteht ein öffentliches Interesse an der Aufklärung und der Ergreifung von Maßnahmen, um solches abzustellen. Es muss davon ausgegangen werden, dass sich das in der Branche herumspricht.

Sollte dem Bw ein Übergenuß zuerkannt worden sein und er zur Rückzahlung des Übergenußes verpflichtet werden, so wären die geleisteten Rückzahlungen im Zeitpunkt der Zahlung als Werbungskosten infolge Rückzahlung von Einnahmen anzusehen. Denkbar könnte jedoch auch sein, dass eine allfällige Verwaltungsübertretung inzwischen verjährt ist, was umso mehr für eine vollständige steuerliche Erfassung des gesamten Arbeitslohnes spricht.

Zur Verfügung der Wiederaufnahme ist zu sagen, dass der Lohnzettel Nr 1 durch den Lohnzettel Nr 2 UND den Lohnzettel Nr 3 ersetzt wurde. Nur die Kenntnis der Lohnzettel Nr 2 und Nr 3 gemeinsam versetzte die belangte Behörde im konkreten Fall in die Lage, die Frage zu beantworten, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme infolge neuer Beweismittel vorlagen. Aufgrund der im Lohnzettel Nr 3 ausgewiesenen anrechenbaren Lohnsteuer von EUR 477,87 hätte sich lediglich eine Nachforderung von EUR 111,00 ergeben. Aber auch eine Nachforderung von EUR 111,00 hätte absolut und relativ betrachtet als Begründung die Verfügung der Wiederaufnahme getragen.

Zum Beschwerdevorbringen ist auszuführen, dass eine niedrigere Bemessungsgrundlage grundsätzlich zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt. Im Fall des Lohnzettels Nr 2 war die höhere Einkommensteuer auf die verringerte anrechenbare Lohnsteuer zurückzuführen, denn die Bemessungsgrundlage hatte sich verringert. Die Nachforderung von EUR 369,00 durch den angefochtenen Bescheid ergab sich ausschließlich durch die im LZ Nr 2 herabgesetzte anrechenbare Lohnsteuer (Differenz nicht gerundet EUR 368,82).

Umgekehrt ist zu sagen, dass eine höhere Bemessungsgrundlage, wie sie die Beschwerde begehrt, grundsätzlich zu einer höheren Einkommensteuer führt. Mangels Vorlage von Belegen bleibt die anrechenbare Lohnsteuer unverändert.

Berechnung der Einkommensteuer 2012.

Das dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung stehende Steuerberechnungsprogramm ermöglicht nicht die nachträgliche Erfassung eines Lohnzettels durch das Bundesfinanzgericht. Daher ist die Einkommensteuer händisch zu berechnen.

Der Bw hat mit der Vorlage des Zuerkennungsbescheides selbst ins Treffen geführt, dass er vor der IEF-Service GmbH-Graz über den zugeflossenen Arbeitslohn von EUR 2.328,00 hinaus offene Ansprüche aus dem Dienstverhältnis zu AA erfolgreich geltend gemacht hat. Aufgrund der im Lohnzettel Nr 3 ausgewiesenen Lohnsteuer ergibt sich eine höhere anrechenbare Lohnsteuer von EUR 1.628,81.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind wie folgt zu erfassen und bei der Steuerfestsetzung eine anrechenbare Lohnsteuer von EUR 1.628,81 zu berücksichtigen (Beträge ein Euro):

BB	2.566,29
BUAK	1.198,03
CC	7.790,01
AA	1.765,82
AA, IEF-Service GmbH-Graz	3.185,03
Summe	16.505,18
Werbungskosten lt angefochtenem Bescheid	-3.672,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	12.833,18
Sonderausgaben lt angefochtenem Bescheid	-60,00
Kinderfreibeträge für 3 Kinder	-660,00
Einkommen	12.113,18

UMRECHNUNGSBASIS BMG für den besonderen Progressionsvorbehalt wg Beträge vom IEF, die nicht umzurechnen sind (12833,18 - 3185,03 sind 9648,15)

Progressionsvorbehalt 34 Tage ALG, (Umrechnungsbasis*365/(365-34)- Umrechnungsbasis)	991,05
--	--------

Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz	13.104,23
--	------------------

(adapt BMG-11.000,00)*5.110,00/14.000	768,04
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	423,04
Einkommensteuer 2012 (gerundet)	423,00
anrechenbare Lohnsteuer	-1.628,81
festgesetzte Einkommensteuer 2012 (Gutschrift)	-1.205,81
festgesetzte Einkommensteuer 2012 (Gutschrift) gerundet	-1.206,00
bisher festgesetzte Gutschrift lt angefochtenem Bescheid	- (-1.261,00)
Nachforderung	55,00

Im Abgabungsverfahren gibt es kein Verschlechterungsverbot und das zur Entscheidung zuständige Verwaltungsgericht ist befugt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern (zB VwGH 24.10.2016, Ra 2014/17/0016).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage in obigem Sinn liegt im konkreten Fall nicht vor. Im gegenständlichen Fall wurde die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur entwickelte Rechtsprechung der freien Beweiswürdigung bezüglich Lohnzettel im Einkommensteuerverfahren des Arbeitnehmers (VwGH 28.3.1979, 0635/77; VwGH 25.11.1986, 86/14/0065, und VwGH 26.6.1990, 89/14/0172, mwN) beachtet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. August 2019

