



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder ADir. Reg.Rat Magdalena Edler, Mag. (FH) Heinrich Witetschka und Dr. Karl Stetter über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 7. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 5. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 nach der am 29. März 2012 und am 4. Juni 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) wurde eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2009 eingereicht. Mit der Erklärung wurden Aufwendungen für Sonderausgaben geltend gemacht. Bei der Position Anzahl der Arbeitgeber, die im Jahr 2009 Bezüge ausbezahlt haben, ist die Ziffer 2 (Zwei) eingetragen. Ein korrigierter Lohnzettel der Firma A für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. März 2009 und ein Schreiben

vom 7. September 2010 war der Erklärung beigelegt. Dem Inhalt des Schreibens ist zu entnehmen, dass die Firma A als Arbeitgeber die Sozialversicherungsbeiträge und die Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. März 2009 berechnet und bei den zuständigen Behörden gemeldet und bezahlt, aber einen falschen Lohnzettel abgegeben habe. Dieser Lohnzettel sei nach Auskunft des Finanzamtes wegen Fehlerhaftigkeit aus dem EDV System genommen worden. Die Lohnsteuer in Höhe von € 4.671,99 sei vom Arbeitgeber korrekt berechnet und an das zuständige Finanzamt abgeführt worden. Bedauerlicherweise habe der Arbeitgeber die Nettobeträge nicht an die Bw. ausbezahlt. Da es sich bei dem Lohnsteuerbetrag um die für die Bw. treuhändig an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer handle, sei diese der Bw. zuzurechnen und demzufolge bei der Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat die Veranlagung durchgeführt. Mit Bescheid vom 5. Oktober 2010 wurde keine Steuer festgesetzt. Am Bescheid ist ersichtlich, dass ein Lohnzettel der Firma B mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von € 522,67 (Kennzahl 245 des Lohnzettels) in die Veranlagung miteinbezogen wurde. Der Lohnzettel der Firma A wurde nicht berücksichtigt. Als Begründung wurde vom Finanzamt sinngemäß angeführt, dass von der Firma A im Kalenderjahr 2009 keine Bezüge an die Bw. ausbezahlt worden seien und somit kein Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 erfolgt sei. Eine Anrechnung von Lohnsteuer könne daher nicht erfolgen.

Gegen diesen Bescheid hat der steuerliche Vertreter Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass § 83 EStG 1988 normiere, dass beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner der Arbeitnehmer sei und der Arbeitnehmer für die Lohnsteuer unmittelbar in Anspruch genommen werde, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen (dies sei im Kalenderjahr 2009 gegeben, da zwei Dienstverhältnisse bestanden haben) oder der Arbeitnehmer eine Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 beantrage. Wenn gemäß § 83 EStG 1988 für Steuernachzahlungen der Steuerschuldner in Anspruch genommen werden dürfe, müsse dies in rechtsgültiger Anwendung des § 83 EStG 1988 auch für Steuergutschriften gelten. Der Arbeitgeber der Bw. habe die Lohnabrechnungen für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. März 2009 korrekt ausgefertigt und habe die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge und die geschuldete Lohnsteuer an die zuständigen Behörden gemeldet und abgeführt. Die abgeführte Lohnsteuer in Höhe von € 4.671,99 sei daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gutzuschreiben. Die Tatsache, dass der Arbeitgeber der Bw. vom Bruttolohn die Lohnsteuer richtig ermittelt und treuhändig für die Bw. an das zuständige Finanzamt abgeführt habe, werde auch dadurch nicht verändert, dass der Arbeitgeber den Nettolohn nicht an die Bw. zur Auszahlung gebracht habe. Weiters wurde vorgebracht, dass das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers den

aufliegenden Jahreslohnzettel 2009 bis dato EDV technisch nicht verarbeitet habe. Der korrigierte Lohnzettel weise bei der Kennzahl 210 nicht den vereinbarten Bruttolohn aus, sondern nur die an die Bw. zur Auszahlung gebrachten Sozialversicherungsbeiträge und die Lohnsteuer. Die Auszahlung der Beträge an die Bw. sei in der Form erfolgt, dass die Beträge an die zuständigen Behörden abgeführt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2011 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde wörtlich ausgeführt:

Es kann keinesfalls Lohnsteuer von einem Bezug der nicht zur Auszahlung gelangt ist (dieser Umstand steht lt. Aktenlage gesichert fest), sodass die Lohnsteuer auch nicht der Antragstellerin einbehalten wurde und somit kein materieller Zufluss oder Abfluss im Sinne des § 19 EStG 1988 für die Antragstellerin erfolgt ist, in einem Lohnzettel zur Anrechnung und in weiterer Folge über die Veranlagung zur Auszahlung gebracht werden. An dieser Sachlage können auch alle Berufungsausführungen nichts ändern, auch wenn die steuerliche Vertretung von einer gesetzeswidrigen Vorgangsweise des Betriebsstättenfinanzamtes spricht. Eine physische Auszahlung an die Dienstnehmerin ist definitiv nicht erfolgt, auch wenn berufungsschriftlich der Versuch unternommen wird, dies über die Schiene des Treuhandschuldverhältnisses anders darzustellen. Der Dienstgeber hat sich hinsichtlich dieser Treuhandschuld, die nicht einbehalten wurde, letztendlich auch nie an die Dienstnehmerin regressiert oder irgendwelche Ansprüche geltend gemacht. Ein solches Treuhandschuldverhältnis greift mangels Zahlungsfluss einfach nicht.

Daraufhin wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ein Vorlageantrag eingebracht und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung gestellt.

In der am 29. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass das Finanzamt die vorliegende Zustellvollmacht negiert habe, indem das Vorhalteverfahren mit der Berufungswerberin nicht mit der steuerlichen Vertretung geführt wurde. Es entspräche nicht den Tatsachen, dass die Bw. im Jahr 2009 von der Firma A keine Bezüge erhalten hätte. Es sei richtig, dass ihr keine Nettobezüge zugeflossen seien. Die Frage, die sich im gegenständlichen Verfahren stelle, sei, ob zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Treuhandverhältnis im Hinblick auf die vom Arbeitgeber einbehaltene und an die zuständigen Behörden abgeführte Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeiträge vorläge. Diese einbehaltenen Beträge werden vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer abgeführt. Verwiesen werde auf § 25 EStG 1988, der von Vorteilen, die der Dienstnehmer erhalte, ausgeht. Zutreffend sei, dass der erste Lohnzettel im Hinblick auf die Bruttolöhne falsch ausgestellt worden sei. Dieser Lohnzettel sei in der Folge korrigiert

worden, insofern, als im Bruttobetrag die zugeflossene Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge in der Gesamthöhe von € 6.852,22 aufscheine.

Weiters werde eingewendet, dass die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung nicht unterfertigt sei. Die vom Finanzamt verweigerte Anrechnung der Lohnsteuer stelle einen Verstoß gegen § 78, § 25 in Verbindung mit § 19 EStG 1988 und § 93 BAO dar.

Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass es sich bei der Berufungsvorentscheidung um einen automationsunterstützten Bescheid handle und daher eine Unterschrift nicht erforderlich sei. Dass im vorliegenden Fall das behauptete Treuhandverhältnis nicht vorliege, sei entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der Berufungsvorentscheidung vor allem in Hinblick auf die Vorkorrespondenz ausreichend begründet worden.

Zum vorliegenden Sachverhalt sei ergänzend auszuführen, dass die Berufungswerberin nach Ausstellung des ursprünglichen Lohnzettels an den Masseverwalter herangetreten sei, und dargelegt habe, dass ihr tatsächlich keine Bezüge zugeflossen seien. Dennoch sei keine Stornierung des Lohnzettels vorgenommen worden. Nach Aufhebung des Konkurses und vor der Löschung der Firma im Firmenbuch sei der korrigierte Lohnzettel erstellt worden, und zwar von der Bw. selbst, nicht vom Masseverwalter. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Bw. den gesamten Betrag im Insolvenzverfahren angemeldet habe.

Steuerlicher Vertreter nimmt Bezug auf das Schreiben der Bw. vom 16.5.2010 an das Finanzamt Wien 1/23. Aus diesem gehe hervor, dass ihr von Jänner bis März 2009 die Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer als Bruttobezug zuzurechnen seien.

Das angesprochene Schreiben wird vom Finanzamtsvertreter vorgelegt und zum Akt genommen.

Festzuhalten sei, dass aktenkundig sei, dass der ursprüngliche Lohnzettel tatsächlich berichtigt worden sei.

Steuerlicher Vertreter hält den Einwendungen des Finanzamtsvertreters entgegen, dass die Bw. im Zeitraum zwischen Aufleben des Konkurses und der Löschung der Firma als ehemalige Vorständin noch zeichnungsberechtigt gewesen war. Richtig sei, dass die Bw. ihre Bezüge im Insolvenzverfahren angemeldet habe. Im vorliegenden Verfahren gehe es aber ausschließlich um die Frage, ob die Lohnsteuer Bestandteil des Bruttobezuges und damit abzugsfähig nach § 46 EStG 1988 sei. Bei Nichtanerkennung der für die Bw. abgeführten Lohnsteuer komme es zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Republik Österreich, weil es sich um die von der Bw. entrichtete Lohnsteuer handle. Eingewendet werde weiters, dass es sich bei der Berufungsvorentscheidung um einen Bescheid handle, der keine standardisierte Begründung enthalte und dieser daher eine Unterschrift enthalten müsse. Darüber hinaus müsse die

Begründung eines Bescheides für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar sein, wobei als Begründung jener Text anzusehen sei, der im Bescheid angeführt sei. Eine nachvollziehbare Begründung sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, zumal in dieser Begründung sich das Finanzamt nicht mit dem berichtigen Lohnzettel auseinandergesetzt habe und aus dem Bescheid auch nicht hervorgehe, warum dieser Lohnzettel nicht gewürdigt worden sei. Damit läge ein Verstoß gegen §§ 166 und 183 BAO vor.

Finanzamtsvertreter entgegnet den Ausführungen der steuerlichen Vertretung, dass die alleinentscheidende Frage sei, ob ein Zahlungsfluss stattgefunden habe. Ein solcher sei nachweislich nicht erfolgt. Ein allenfalls anzuerkennendes Treuhandverhältnis ersetze nicht einen nicht vorhandenen Zahlungsfluss. Dass ein Zahlungsfluss nicht stattgefunden habe, davon gehe auch die Bw. aus, wenn sie ihre Forderungen angemeldet habe.

Steuerlicher Vertreter gibt an, ein Zahlungsfluss sei tatsächlich erfolgt, insofern, als die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge für die Bw. nachweislich abgeführt worden seien.

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde zum Zwecke der Durchführung weiterer Ermittlungen vertagt. Der steuerliche Vertreter wurde eingeladen, das Lohnkonto des Kalenderjahres 2009 der Bw. sowie die Überweisungsbelege vorzulegen. Das Betriebsstättenfinanzamt der Firma A wurde gebeten, die vorhandenen Unterlagen zur Einsichtnahme zu übermitteln.

Vom steuerlichen Vertreter wurden mit E-Mail nachfolgende Unterlagen übermittelt: Daten des Steuerkontos des Arbeitgebers der Bw. (Buchungen vom 1. Jänner 2009 bis 3. April 2012), Lohn-Gehaltsabrechnungen für die Monate Jänner, Februar und März 2009, berichtigte Lohn- und Gehaltsabrechnungen für die Monate Jänner, Februar und März 2009 (Aufrollung im April 2009), Lohn- Gehaltsabrechnung April 2009 der Bw, Auszahlungsjournal des Arbeitgebers für die Monate Jänner, Februar, März und April 2009. Im Anschreiben wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass die Lohnabgaben mit Umsatzsteuergutschriften verrechnet worden seien. Weiters wurde ausgeführt, dass die auf die Bw. entfallenden Lohnsteuerbeträge in den Meldungen und Zahlungen für Jänner bis April 2009 enthalten seien, das ergebe sich auch aus den Auszahlungsjournalen. Ergänzend werde daher auch für April 2009 die Rückerstattung der Lohnsteuer beantragt.

Das Betriebsstättenfinanzamt hat mit E-Mail die im Arbeitgeberakt vorhandenen Unterlagen übermittelt.

Die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen wurden zwecks Wahrung des Parteiengehörs der Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt. In der von der Amtspartei

verfassten Stellungnahme vom 11. Mai 2012 wurde ua. ausgeführt, dass in der mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgebracht worden sei, dass keine Nettobezüge an die Bw. ausbezahlt worden wären. Aus den nunmehr übermittelten Unterlagen gehe jedoch eindeutig hervor, dass zumindest für die Monate Februar 2009 und März 2009 entsprechende Nettozahlungen geleistet worden seien (auf den Auszahlungsjournalen dieser Monate sei neben dem Namen der Bw. der Vermerk „bez.“ ersichtlich). Schon aus diesem Grund sei daher davon auszugehen, dass zumindest in diesen Monaten auch die entsprechenden Nettobeträge an die Bw. ausbezahlt worden seien. Die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Lohnzettel dürften sohin allesamt unrichtige Beträge ausweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Aus einer von der Referentin eingeholten Firmenbuchabfrage für die Firma A geht hervor, dass laut Beschluss des Handelsgerichtes X vom Datum unter der Zahl XY der Konkurs eröffnet und am 11. Februar 2010 aufgehoben worden ist. Die Firma wurde im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen am 8. September 2011 gelöscht. Außerdem geht aus der Firmenbuchabfrage hervor, dass die Bw. als Vorstand der Firma eingetragen war. Die Bw. hat bis zum Kalenderjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Firma A bezogen. Dies ist durch den im Abgabeninformationssystem des Bundes gespeicherten Lohnzettel für das Kalenderjahr 2008 dokumentiert.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2009 teilte der Masseverwalter dem Betriebsstättenfinanzamt ua. mit, dass die Konkursmasse keine Auszahlungen für Mai 2009 vorgenommen hat. Im Bericht vom 12. August 2009 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der bei der Firma A stattgefundenen Außenprüfung (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 8. Mai 2009) hat das Finanzamt festgehalten, dass die Prüfung zu keinen Feststellungen geführt hat. Als eingesehene Unterlagen wurden Bilanzen und Lohnzettel bis 2008 angeführt. Weiters ist im Bericht vermerkt, dass die Lohnzettel für 2009 zu übermitteln sind.

10 Lohnzettel 2009 sind vom Masseverwalter am 10. Dezember 2009-verspätet-dem Betriebsstättenfinanzamt übermittelt worden. Auch für die Bw. wurde für den Zeitraum Jänner bis März 2009 ein Lohnzettel übermittelt. Dieser Lohnzettel weist als Bruttobezug einen Betrag

von € 16.531,86, (KZ 210 des Lohnzettels), Sozialversicherungsbeiträge von € 2.179,23 und einbehaltene Lohnsteuer von € 4.671,99 (KZ 260) aus.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2010, gerichtet an das Betriebsstättenfinanzamt, teilte die Bw. mit, dass ihr Arbeitgeber das Gehalt für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. März 2009 nicht ausbezahlt hätte, sondern nur vom Bruttogehalt die Sozialversicherungsbeiträge und die Lohnsteuer an die zuständigen Behörden abgeführt hätte. Es sei daher geboten, einen berichtigten Lohnzettel zu übermitteln. Der beigelegte berichtigte Lohnzettel wurde am 30. April 2010 erstellt und von der Bw. (als Vorständin der Firma A) unterzeichnet. Auf diesem Lohnzettel ist als Bruttobezug bei der KZ 210 der Betrag von € 6.851,22 (Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer) angeführt.

Das Betriebsstättenfinanzamt hat mit Schreiben vom 27. August 2010 die Bw. darüber informiert, dass der Masseverwalter in der Insolvenzsache des Arbeitgebers mitgeteilt habe, dass die vom Steuerberater übermittelten Lohnzettel 2009 nur die ausbezahlten Entgelte enthalten würden. Sollte dieser Umstand nicht zutreffen und im Jahr 2009 keine Gehaltszahlung mehr zur Anweisung gelangt sein, sei dies an Hand von Bankauszügen nachzuweisen, widrigenfalls der im System aufscheinende Lohnzettel nicht storniert werden könne. Keinesfalls könne eine Lohnsteuer von einem Bezug, der mangels Lohnzahlung nicht einbehalten wurde, in einen Lohnzettel ohne Bezug zur Anrechnung gelangen.

Mit E-Mail vom 31. August 2010 teilte die Bw. dem Betriebsstättenfinanzamt mit, dass sie von ihrem Arbeitgeber im Kalenderjahr 2009 keine Lohnzahlungen erhalten habe. Ein Kontoauszug einer Bank für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 30. April 2009 wurde ebenfalls übermittelt. Im Antwortschreiben des Betriebsstättenfinanzamtes vom 1. September 2010 wurde der Bw. mitgeteilt, dass der Lohnzettel der Firma A storniert wurde.

Am 8. September 2010 langte beim Finanzamt der Betriebsstätte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 der Bw. mit einem Anschreiben des steuerlichen Vertreters ein. Der (korrigierte) Lohnzettel vom 30. April 2010 war als Beilage angeschlossen. Dem vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsakt ist zu entnehmen, dass die eingereichten Unterlagen an das Wohnsitzfinanzamt der Bw. weitergeleitet worden sind.

Aus einer von der Referentin durchgeführten Abfrage im Abgabeninformationssystem des Bundes sind für das Kalenderjahr 2009 folgende aktive Daten der Bw. gespeichert:

Bezug von Arbeitslosengeld für 1. Juli bis 2. Oktober, für 5. Oktober bis 1. November und vom 2. November bis 31. Dezember. Für den Zeitraum 13. Juli bis 31. August 2009 wurde von der Firma B. ein Lohnzettel übermittelt.

Aus den Meldungen HISTORISCH geht hervor, dass der im System angemerkte Lohnzettel der Firma A für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. März 2009 am 1. September 2010 storniert wurde.

Das Wohnsitzfinanzamt hat auf Grund der im System gespeicherten aktiven Daten die Veranlagung durchgeführt. Der Lohnzettel der Firma A wurde nicht in die Veranlagung miteinbezogen.

Nach der am 29. März 2012 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung sind vom steuerlichen Vertreter Lohn-Gehaltsabrechnungen für die Kalendermonate Jänner, Februar und März 2009 der Bw. und Auszahlungsjournale für Jänner bis April 2009 übermittelt worden. Außerdem wurden berichtigte Gehaltsabrechnungen (Lohnsteueraufrollung im April 2009) für Jänner bis März 2009 sowie eine Gehaltsabrechnung für April 2009 vorgelegt. Ein Ausdruck der Daten des Steuerkontos der Firma A (Buchungen vom 1. Jänner 2009 bis 3. April 2012) wurde nachgereicht. Ergänzend wurde der Antrag gestellt auch die Lohnsteuer für April 2009 rück zu erstatten.

Ein Lohnkonto des Kalenderjahres 2009 sowie Nachweise von Überweisungen bzw. Gehaltsanweisungen der Bw. sind nicht übermittelt worden.

In Streit steht, ob die vom ehemaligen Arbeitgeber der Bw. an das Finanzamt abgeföhrte Lohnsteuer im Zuge der Veranlagung gemäß § 46 EStG 1988 anzurechnen ist.

Der steuerliche Vertreter der Bw. vertritt die Rechtsmeinung, dass die vom Arbeitgeber für die Bw. abgeföhrte Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einen Bestandteil des Bruttobezuges darstellen und die Lohnsteuer auch ohne Auszahlung des Nettobetrages bei der Veranlagung anzurechnen sei. Bei Nichtanerkennung der für die Bw. abgeföhrten Lohnsteuer komme es zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Republik Österreich. Weiters wurde in Frage gestellt, ob die Berufungsvorentscheidung, die keine standardisierte Begründung enthalte, eine Unterschrift aufweisen müsse.

Das Finanzamt ist der Auffassung, dass aus den vom steuerlichen Vertreter nachgereichten Unterlagen Nettoauszahlungen zumindest für die Monate Februar und März 2009 an die Bw. erfolgt sind. Außerdem wäre zu prüfen, ob an die Arbeitgeberin der Bw. eine Rückzahlung von Lohnsteuerbeträgen erfolgt sei.

Rechtliche Erwägungen

Unterschrift auf der Berufungsvorentscheidung

Nach § 96 letzter Satz BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Der im vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsakt enthaltenen Ausfertigung der Berufungsvorentscheidung ist unzweifelhaft zu entnehmen, dass dieser Bescheid mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt worden ist. Am Kopf des Bescheides sind die Behörde und das Datum angeführt. Eine Unterschrift ist nicht erforderlich (vgl. Ritz Kommentar zur BAO 4. Auflage, § 96 Tz 6 bis 11). Damit enthält die vom Finanzamt automationsunterstützt erlassenen Berufungsvorentscheidung alle Bescheidmerkmale.

Lohnsteuer

Nach § 119 Abs. 1 der BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifel den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Diese hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt der freien Beweiswürdigung. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde.

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. „Beweisen“ heißt die Überzeugung vom Bestehen oder Nichtbestehen eines behaupteten oder angenommenen Sachverhaltes herbeiführen. Alles was als Erkenntnismittel zur Verschaffung eines Urteils über den Sachverhalt dient, gilt als Beweismittel (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seite 383).

Unbestritten ist, dass die Bw. auch im Kalenderjahr 2009 (zumindest bis zur Eröffnung des Konkurses ihres Arbeitgebers am 8. Mai 2009) in einem Dienstverhältnis gestanden ist und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) ua. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. Doralt 4. Auflage, § 19 Tz 8 und die dort angeführte Judikatur).

Besteht das Einkommen nur aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, dann unterbleibt grundsätzlich eine Veranlagung. An die Stelle der Veranlagung tritt als Erhebungsform der Einkommensteuer der Abzug der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber.

Nach den im Abgabeninformationssystem des Bundes gespeicherten aktiven Daten hat die Bw. Arbeitslosengeld und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) von der Firma B. bezogen.

Mit der Abgabe der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 beantragte die Bw. die Durchführung der Veranlagung. Ein berichtigter Lohnzettel der Firma A - der beim Bruttobezug die einbehaltenden und abgeführten Sozialversicherungsbeiträge und die Lohnsteuer ausweisen (Kennzahl 210 Lohnzettel)- war der Erklärung angeschlossen.

Wenn das Einkommen - wie im vorliegenden Fall - nur aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften besteht, ist für die Veranlagung eine Bekanntgabe der Höhe der Bezüge durch den Steuerpflichtigen nicht erforderlich, da nach § 84 Abs. 1 EStG 1988 die Verpflichtung für jeden Arbeitgeber besteht, wenn sie Arbeitnehmer beschäftigen, nach Ablauf des Kalenderjahres die Höhe der Bezüge dem Finanzamt der Betriebsstätte oder dem sachlich oder örtlichen zuständigen Krankenversicherungsträger mitzuteilen. Die Mitteilung an das Finanzamt hat in elektronischer Form, durch die Übermittlung des Lohnzettels für den Steuerpflichtigen zu erfolgen. Bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers ist ein Lohnzettel bis zum Ende des zweitfolgenden Monats zu übermitteln (§ 84 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988).

Der Lohnzettel ist auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) auszuschreiben. Erfolgen nach Übermittlung eines Lohnzettels Ergänzungen des Lohnkontos, welche die Bemessungsgrundlagen oder die abzuführende Steuer betreffen, ist ein berichtigter Lohnzettel innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln (§ 84 Abs. 3 EStG 1988). Nach § 84 Abs. 6 EStG 1988 ist dem Arbeitnehmer jede Änderung der vom Arbeitgeber vorgenommenen Eintragungen untersagt.

Gemäß § 1 Abs. der Lohnkontenverordnung sind ua. folgende Daten fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen:

Der gezahlte Arbeitslohn (einschließlich sonstiger Bezüge und Vorteile im Sinne des § 25 EStG 1988) ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes, und zwar getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif (§ 66 EStG 1988), und Bezügen, die nach festen Steuersätzen (§ 67 EStG 1988) zu versteuern sind und die einbehaltene Lohnsteuer.

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988).

Gemäß § 78 Abs. 5 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer spätestens mit der Lohnzahlung für den Lohnzahlungszeitraum eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen. Diese Abrechnung hat zumindest folgende Angaben zu enthalten:

Bruttobezüge gemäß § 25, Beitragsgrundlage für Pflichtbeiträge, Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Lohnsteuer, Bemessungsgrundlage für den Beitrag zur Mitarbeitervorsorgekasse, Lohnsteuer.

Am 8. Mai 2009 wurde der Konkurs über den Arbeitgeber der Bw. eröffnet. Eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 8. Mai 2009 hat zu keinen Feststellungen seitens des Betriebsstättenfinanzamtes geführt, außer dass die Lohnzettel der Dienstnehmer für das Kalenderjahr 2009 zu übermitteln sind. Dies bedeutet nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, dass bis 31. Dezember 2008 die Lohnverrechnung beim Arbeitgeber korrekt und nach den gesetzlichen Bestimmungen durchgeführt worden ist. Die Lohnzettel der beim Arbeitgeber der Bw. beschäftigten Dienstnehmer wurden vom Masseverwalter am 10. Dezember 2009 dem Finanzamt der Betriebsstätte übermittelt und alle Lohnzettel wurden in die Datenbank des Bundes gestellt. Bei den übermittelten Lohnzettel war auch der Lohnzettel der Bw. inkludiert. Nach Aufhebung des Konkurses des Arbeitgebers ist die Bw. mit Schreiben vom 16. Mai 2010 an das Finanzamt der Betriebsstätte mit dem Vorbringen, dass sie vom Arbeitgeber für den Zeitraum Jänner bis März 2009 keine Nettolohnzahlungen erhalten hätte, herangetreten und hat einen korrigierten Lohnzettel vorgelegt.

Wie obenstehend dargelegt, besteht für den Arbeitgeber die Verpflichtung, die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen und außerdem dem Arbeitnehmer eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen.

Nach Vertagung der am 29. März 2012 durchgeführten Berufungsverhandlung wurde der steuerliche Vertreter der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat ersucht für sein Vorbringen, dass der Arbeitgeber der Bw. keine Nettolohnauszahlungen an sie getätigt hätte, Nachweise vorzulegen. Als Nachweise wurden monatliche Lohn-Gehaltsabrechnungen für die Monate Jänner, Februar und März 2009, berichtigte Lohn-Gehaltsabrechnungen für denselben Zeitraum (Aufrollung im April 2009), eine Lohnabrechnung für April 2009 sowie Auszahlungsjournale des Arbeitgebers übermittelt. Diese vorgelegten Unterlagen sind als Beweismittel anzusehen. Auf den Gehaltsabrechnungen ist jeweils die Höhe des Gehalts und der Sachbezug KFZ ausgewiesen und als „Brutto“ bezeichnet. Außerdem sind die Bemessungsgrundlage zur Sozialversicherung und der darauf entfallende Sozialversicherungsbeitrag sowie die Lohnsteuerbemessungsgrundlage und die Lohnsteuer sowie der Auszahlungsbetrag (Netto) angeführt. In den Auszahlungsjournalen sind die Namen der Dienstnehmer, die Bruttobeträge, die Nettobeträge und die Auszahlungsbeträge je Dienstnehmer angegeben. Außerdem ist in einer Spalte der Vermerk „bez.“ angebracht. Der Vermerk „bez.“ ist in den Monaten Februar 2009 und März 2009 beim Namen der Bw. im Auszahlungsjournal angegeben. Für den Monat Jänner 2009 befindet sich kein Vermerk „bez.“ beim Namen der Bw. jedoch weist die Summe „netto“ den gleichen Betrag wie die Summe „Auszahlung“ aus. Wenn vom Arbeitgeber keine Auszahlung des Nettoarbeitslohnes an die Bw. erfolgt sein sollte, müsste beim Auszahlungsbetrag eine geringere Summe angeführt sein. Dies ist aber nach dem Auszahlungsjournal Jänner 2009 eindeutig nicht der Fall. Im Auszahlungsjournal für April 2009 ist ebenfalls kein Vermerk „bez.“ beim Namen der Bw. angemerkt. Die Summe „Auszahlung“ weist einen höheren Betrag als die Summe „netto“ aus, da in dieser Summe auch die Beträge der Lohnsteueraufrollung April enthalten sind. Dies lässt darauf schließen, auch wenn kein Vermerk „bez.“ beim Namen der Bw. angeführt ist, dass der Arbeitgeber im April eine Lohnzahlung an die Bw. getätigt hat.

Nach Meinung des erkennenden Senates kann auf Grund der nachträglich übermittelten Unterlagen das Berufungsvorbringen, dass der Arbeitgeber tatsächlich keine Nettolohnauszahlungen an die Bw. getätigt hat, nicht verifiziert werden. Vielmehr deuten die vorgelegten Unterlagen darauf hin, dass die Gehaltsabrechnungen und die Nettolohnauszahlungen vom Arbeitgeber auch für die Monate Jänner 2009 bis März 2009 sowie April 2009 an die Bw. korrekt erfolgt sind. Eine konkrete Überprüfung, ob vom Arbeitgeber Änderungen am Lohnkonto der Bw. – wie etwa Änderung des Auszahlungsbetrages – vorgenommen worden sind, kann mangels Vorlage des Lohnkontos nicht erfolgen. Der vom Masseverwalter für die Bw. am 10. Dezember 2009 übermittelte Lohnzettel für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2009 enthält auch die auf den monatlichen Gehaltszetteln angeführten Beträge und lässt daher den Schluss zu, dass keine Änderungen

am Lohnkonto erfolgt sind. Belege über Anweisungen der Auszahlungen der Löhne sind nicht vorgelegt worden. Aus diesen Anweisungen müsste allenfalls ersichtlich sein, ob tatsächlich für die Bw. keine Nettolohnzahlungen erfolgt sind.

Der von der Bw. zum Nachweis, dass der Arbeitgeber keine Nettolohnauszahlungen an die Bw. vorgenommen hätte, im Verfahren mit dem Betriebsstättenfinanzamt vorgelegte Kontoauszug eines Girokontos weist für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 1. Mai 2009 am 30. April 2009 eine Buchung einer Gutschrift aus. Überweisungen von Gehaltszahlungen sind darauf nicht enthalten. Dazu ist auszuführen, dass die Vorlage dieses Kontoauszuges nicht ausschließt, dass der Bw. Lohnzahlungen dennoch zugeflossen sind. Dies deshalb, da weder auf den Gehaltsabrechnungen oder den Auszahlungsjournalen eine Bankverbindung aufscheint. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es nicht unüblich, Inhaber von mehreren Konten zu sein. Sei es um zB. Spesenabrechnungen auf ein anderes Konto zu überweisen und die monatlichen Gehaltszahlungen auf ein anderes Konto. Es ist daher nicht auszuschließen, dass die Bw. Inhaberin von mehreren Bankkonten ist und dass das Gehalt auf ein anderes Konto überwiesen wurde. Auffallend ist auch, dass keine Abbuchungen oder Überweisungen auf dem vorgelegten Kontoauszug enthalten sind. Üblicherweise werden von einem Gehaltskonto monatliche Zahlungen wie zB. Miete, Strom, Gas, Telefon Sparaufträge und Ähnliches getätigt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass für die Behauptung, der Arbeitgeber hätte keine Nettolohnzahlungen an die Bw. getätigt, weder die vom steuerlichen Vertreter übermittelten Unterlagen noch der von der Bw. vorgelegte Kontoauszug als geeignete Nachweise anzusehen sind. Vielmehr lassen die übermittelten Nachweise darauf schließen, dass Gehaltszahlungen an die Bw. für die Monate Jänner bis April 2009 erfolgt sind.

Dass die Bw. im Rahmen des bei der Firma A durchgeführten Insolvenzverfahrens ihre Gehaltsforderungen angemeldet hat, schließt nach Auffassung des Senates nicht aus, dass ein Zahlungsfluss tatsächlich stattgefunden hat.

In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass laut einer IESG-Abfrage eine Auszahlung an die Bw. seitens des Insolvenz-Entgelt-Fonds nicht erfolgt ist.

Zur Feststellung des Finanzamtes, dass eine Überprüfung des Kontos des Arbeitgebers erfolgen sollte, ob (Lohnsteuer) Beträge rückgezahlt worden sind, ist auszuführen, dass laut einer Abfrage der Buchungen (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) für das Kalenderjahr 2009 Buchungen für die Kalendermonate Jänner bis April 2009 erfolgt sind und am 22. Juni 2009 unter GF 93 € 5.030,28 (Lohnsteuer), € 2.200,37 (Dienstgeberbeitrag) und € 99,27 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) mit einem

Minusbetrag angeführt sind. Laut dem vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgelegtem Ausdruck der Buchungen scheint am 22. Juni 2009 ein Betrag von € 35.124,87 mit dem Vermerk Aussetzung von Konkursforderungen (Tagessaldo 0,00) auf. Eine Rückzahlung von Lohnsteuerbeträgen ist nicht enthalten

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

Der 4. Teil des Einkommensteuergesetzes ist mit „Veranlagung“ überschrieben. § 39 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass die Einkommensteuer nach Ablauf eines Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt wird, dass der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 vorliegen. Unter Veranlagung versteht man ein Verfahren, das auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ausgerichtet ist und mit einem die jeweilige Steuer festzusetzenden Bescheid abgeschlossen wird. Bemessungsgrundlage für die Veranlagung ist das Einkommen, das dem Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr zuzurechnen ist. Aus der Veranlagung ergibt sich die Einkommensteuersteuerschuld, auf welche die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge und geleisteten Vorauszahlungen angerechnet werden.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen 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 der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a. Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988).

Besteht das Einkommen nur aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, dann unterbleibt grundsätzlich eine Veranlagung. An die Stelle der Veranlagung tritt als Erhebungsform der Einkommensteuer der Abzug der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber.

Im vorliegenden Berufungsfall geht der Berufungssenat 1 auf Grund des durchgeföhrten Beweisverfahrens, insbesondere in Anbetracht der von der steuerlichen Vertretung der Bw. vorgelegten Unterlagen des Arbeitgebers (Auszahlungsjournale, Lohn- Gehaltsabrechnungen) davon aus, dass für den Zeitraum Jänner bis April 2009 Lohnzahlungen in den Auszahlungsjournalen ausgewiesenen Höhe an die Bw. erfolgt sind. Auch seitens des

Finanzamtes wird in der Stellungnahme vom 11. Mai 2012 zu den zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelten Unterlagen ausgeführt, dass zumindest in den Monaten Februar und März 2009 die entsprechenden Nettobeträge an die Bw. ausbezahlt worden sind.

Der Senat 1 nimmt daher in freier Beweiswürdigung als erwiesen an, dass die Bw. für Jänner bis April 2009 Lohnzahlungen seitens der Firma A erhalten hat. Nach den vorliegenden monatlichen Abrechnungen beträgt der Bruttbetrag der Lohnzahlungen insgesamt € 22.042,48, die einbehalteten Sozialversicherungsbeiträge € 2.905,64 und die einbehaltene Lohnsteuer € 6.229,32. Die Bw. hat daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) bezogen, welche mit den oben angeführten Beträgen in die Veranlagung des Kalenderjahres 2009 miteinzubeziehen waren. Die Voraussetzungen für eine Anrechnung gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 liegen somit vor.

Die Bw. hat für die Zeiträume 1. Juli 2009 bis 2. Oktober 2009, 5. Oktober 2009 bis 1. November 2009 und 2. November 2009 bis 31. Dezember 2009 laut Mitteilung des AMS für 182 Tage Arbeitslosengeld in Höhe von insgesamt € 7.984,34 bezogen. Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Die Bw. hat steuerfreie Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres erhalten. Die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) sind für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Die Steuerberechnung für das Kalenderjahr 2009 erfolgte auf Grund der §§ 3 und 33 ESG 1988.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Juni 2012