

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

durch den Richter

Mag. Erich Schwaiger

über die Beschwerden

der Beschwerdeführerin

Bf., Anschrift

vertreten durch

Mag. Werner Obermüller,  
5101 Bergheim, Plainwiesen

vom

22. März 2011

gegen die Bescheide

des Finanzamtes

Salzburg-Stadt, 5026 Salzb...

vertreten durch

Dr. Thomas Seiler

vom

3. März 2011

betreffend

die Wiederaufnahme der Ein...  
2007 und 2008 und  
die Einkommensteuer für 20...

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend die **Wiederaufnahme** der Einkommensteuerverfahren **2007 und 2008** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2007 und 2008** werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

### 1 Sachverhalt

Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide vom 5. Mai 2009 und 26. August 2009 basierten auf den Einkommensteuererklärungen der Beschwerdeführerin (kurz Bf.), in denen diese die folgenden Einkünfte offenlegte:

	2007	2008
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5.640,00	3.760,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	0,00	3.173,26
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.640,00	6.933,26

Mit 3. März 2011 nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2007 und 2008 wieder auf und begründete dies damit, es sei ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wurde auf die Begründung der in den wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheide verwiesen.

Die neuen Einkommensteuersachbescheide enthalten zwar keine Begründung, die ausdrücklich als solche bezeichnet wurde, vergleicht man allerdings die in diesen Bescheiden enthaltenen Aufstellungen über „Lohnzettel und Meldungen“ mit den Aufstellungen in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden vom 5. Mai 2009 und 26. August 2009, werden die Änderungen offensichtlich, die nachstehend in Tabellenform dargestellt werden.

Die in den Wiederaufnahmbescheiden angeführten „berichtigten oder neuen Lohnzettel“ der Dienstgeber\_B sind damit eindeutig identifizierbar und wurden vom Bundesfinanzgericht nun gelb unterlegt. Sie wurden zwischen Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide und der Wiederaufnahmen der Verfahren „neu“ in das System eingespielt, was unbestritten blieb (vgl. Vorhalt vom 11. September 2013).

*Tabelle 1 (ESt-Bescheid 2007)*

Lohnzettel 2007		Bescheid vom			
von	bis	05.05.2009		03.03.2011	
		Kz 245	Kz 260	Kz 245	Kz 260
05.03.2007	31.12.2007			10.408,57	530,89
Zwischensumme				10.408,57	530,89
WK-Pauschbetrag				-132,00	
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit (Kz 245)				10.276,57	
Anrechenbare Lohnsteuer (Kz 260)					530,89

Aus dieser Tabelle und dem Vergleich der beiden Einkommensteuerbescheide 2007 geht klar hervor, dass der gesamte Lohnzettel zusätzlich erfasst wurde. Das Finanzamt ging dabei davon aus, dass die auf diese Bezüge entfallende Lohnsteuer vom Arbeitgeber ordnungsgemäß einbehalten wurde.

Tabelle 2 (ESt-Bescheid 2008)

Lohnzettel 2008		Bescheid vom			
von	bis	26.08.2009		03.03.2011	
		Kz 245	Kz 260	Kz 245	Kz 260
01.01.2008	14.01.2008			487,87	21,66
05.03.2008	06.05.2008	619,39	0,00	619,39	0,00
07.05.2008	23.09.2008			4.863,84	247,83
24.09.2008	31.12.2008	2.685,87	0,00	2.685,87	0,00
Zwischensumme		3.305,26	0,00	8.656,97	269,49
WK-Pauschbetrag		-132,00		-132,00	
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit (Kz 245)		3.173,26		8.524,97	
Anrechenbare Lohnsteuer (Kz 260)		0,00			269,49

Daraus ergibt sich, dass im System bis dahin nur die beiden nicht gekennzeichneten Lohnzettel (5. März 2008 bis 6. Mai 2008 und 24. September 2008 bis 31. Dezember 2008) vorhanden waren. Die anderen beiden kamen neu dazu, wobei das Finanzamt unterstellte, dass für diese Bezüge auch Lohnsteuer einbehalten wurde (Kennzahl 260).

Dagegen ergriff die steuerlich vertretene Berufungswerberin (Frau Bf., nunmehr bezeichnet als Beschwerdeführerin oder kurz Bf.) rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung und rügte, dass weder die Wiederaufnahmbescheide noch die Einkommensteuerbescheide eine Begründung enthalten.

Aufgrund der GPLA-Prüfung (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) bei der Firma B (St.Nr. #####) seien Bescheide über die Nachforderung von Lohnabgaben erlassen worden und offenbar auch neue Lohnzettel ausgestellt worden. Diese noch nicht rechtskräftigen Bescheide seien inhaltlich rechtswidrig und gegen diese würden seitens des geprüften Unternehmens Berufung eingelegt werden. Im Wesentlichen sei es darum gegangen, dass die GPLA-Prüferin der Meinung war, nicht das Unternehmen, das die Mitarbeiter gemeldet und abgerechnet hat, sondern die Bf sei Arbeitgeber gewesen.

Dadurch komme es zu einer **unzulässigen Doppelbesteuerung** derselben Bezüge, da die eigentlichen Dienstgeber (E, D) ihre Lohnzettel in den Vorjahren bereits gemeldet hätten und nun **zusätzlich** zu den Lohnzetteln der B besteuert würden. Die Bf. beantragte

deshalb die vollständige Aufhebung der obigen Bescheide und Herstellung des ursprünglichen Zustandes. Eine allfällige Neuerlassung der Bescheide solle erst dann erfolgen, wenn das Rechtsmittelverfahren der B GmbH abgeschlossen ist.

Das Finanzamt legte die Berufung (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) im Dezember 2011 an den Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte deren Abweisung. Sie gilt nun gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat. Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Erledigung zugewiesen.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenats versuchte den Sachverhalt und das Berufungsbegehren vorerst in mehreren Telefonaten näher zu durchleuchten. Nachdem sich der (neue) steuerliche Vertreter in die Materie eingearbeitet hatte, übermittelte er dazu vorerst nur einen - unkommentierten - Auszug des AMS vom 11. Jänner 2012 über den Versicherungsdatenverlauf der Bf.. Daraus ergeben sich für 2007 und 2008 die folgenden Anhaltspunkte:

*Tabelle 3 (AMS-Meldungen)*

DG	von	bis	Qualifikation	AW	GF	Dienstgeber
A	05.03.2007	31.05.2007	Angestellte	88		10 Dienstgeber_A
B	05.03.2007	14.01.2008	Angestellte	228*		10 Dienstgeber_B
C	01.06.2007	28.09.2007	Arbeiter	0*		10 Dienstgeber_C
D	01.10.2007	24.01.2008	Arbeiter	0*		10 Dienstgeber_D
E	06.05.2008	19.09.2008	Angestellte	0*		10 Dienstgeber_E
F	05.03.2008	28.02.2010	Angestellte	726		10 Dienstgeber_B

Bei den in dieser Tabelle enthaltenen Firmen Dienstgeber\_A (FN 1), Dienstgeber\_C (FN 2), Dienstgeber\_D (FN 3) und Dienstgeber\_E (FN 4) handelt es sich zur Gänze um Gesellschaften, die jeweils relativ knapp nach dem Ende der Dienstverhältnisse im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit von Amtswegen bzw. insolvenzbedingt gelöscht wurden (§ 40 FBG).

Die Kontaktierung der GPLA-Prüferin ergab, dass die „neuen“ Lohnzettel der B in der Form entstanden, dass die bei der Gebietskrankenkasse schon aufliegenden Meldungen der obigen Firmen nur zusammengefasst und als gemeinsamer Lohnzettel der Dienstgeber\_B erfasst wurden. Damit wurden nur sozialversicherungsrechtlich bereits offengelegte Zuflüsse der Besteuerung unterzogen.

Vom Finanzamt wurde ein aktueller Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung erstellt (Stand 9. September 2013). Daraus gehen die folgenden gemeldeten Bezüge hervor (Spalte GKK). Aus der Spalte UFS ergeben sich die für die Veranlagung relevanten Werte. Die Abweichungen (Spalte FA)konnten von der

GPLA-Prüferin nicht erklärt werden. Für die Bezeichnung der Dienstgeber werden die Buchstaben der ersten Spalte der Tabelle 3 verwendet.

*Tabelle 4 (GKK-Meldungen 2007)*

2007			lt. GKK		lt. UFS	lt. FA
von	bis		allgemein	Sonderz.		
05.03.2007	31.05.2007	Meldung Dienstgeber A	4.240,80	462,15		
01.06.2007	28.09.2007	Meldung Dienstgeber C	5.560,28	604,35		
01.10.2007	31.12.2007	Meldung Dienstgeber D	3.703,30	617,22		
Zusammen			13.504,38	1.683,72		
			15.188,10			
05.03.2007	31.12.2007	Lohnzettel Dienstgeber B - neu (210)			15.188,10	14.793,92
		Sonderzahlung (220)			-1.683,72	-2.111,52
		Zwischensumme			13.504,38	12.682,40
		SV-Beiträge laufende Bezüge (230)			-2.273,83	-2.273,83
		Steuerpflichtige Bezüge (245)			11.230,55	10.408,57
		Einbehaltene = anrechenbare Lohnsteuer (260)			530,89	530,89
		SV-Beiträge sonstige Bezüge (225)			358,96	358,96

*Tabelle 5 (GKK-Meldungen 2008)*

2008			lt. GKK		lt. UFS	lt. FA
von	bis		allgemein	Sonderz.		
01.01.2008	14.01.2008	Meldung Dienstgeber D	659,68	71,10		
05.03.2008	06.05.2008	Meldung Dienstgeber B - alt	880,28	124,28		
06.05.2008	19.09.2008	Meldung Dienstgeber E	5.809,09	968,16		
24.09.2008	31.12.2008	Meldung B Dienstgeber - alt	3.555,22	382,49		
Zusammen			10.904,27	1.546,03		
			12.450,30			
01.01.2008	31.12.2008	Lohnzettel Dienstgeber B neu (210)			12.450,30	11.925,09
		Sonderzahlung (220)			-1.546,03	-1.531,29
		Zwischensumme			10.904,27	10.393,80
		SV-Beiträge laufende Bezüge (230)			-1.736,83	-1.736,83
		Steuerpflichtige Bezüge (245)			9.167,44	8.656,97
		Einbehaltene = anrechenbare Lohnsteuer (260)			269,49	269,49
		SV-Beiträge sonstige Bezüge (225)			358,96	358,96

Der Unabhängige Finanzsenat übermittelte diese Tabellen mit Schreiben vom 11. September 2013 zur Stellungnahme an die Bf. und wies sie darauf hin, dass den Steuerakten **keine Hinweise darauf zu entnehmen seien, dass tatsächlich eine Doppelerfassung erfolgte** und alles darauf hindeute, dass für die nichtselbständigen Tätigkeiten mindestens die Bezüge zugeflossen sein müssen, die in diesen Aufstellungen aufscheinen und von den genannten Arbeitgebern an die Gebietskrankenkassen gemeldet wurden. Diese müssten damit bei der Bf. jedenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, unabhängig davon, von welchem Arbeitgeber sie bezahlt wurden.

Die steuerlich vertretene Bf. reagierte darauf mit Schreiben vom 14. Oktober 2013 und führte wörtlich aus:

*„... Frau Bf war in den Jahren 2007 und 2008 bei den Firmen E und D angestellt und hat bei diesen Firmen einen Gehalt bezogen, der NETTO zur Auszahlung gelangte. Soweit wir feststellen konnten, wurden diese Einkünfte seitens des Finanzamtes so gewertet, als ob sie diese Zahlungen von der Firma Dienstgeber\_B bezogen hätte, und wurden diese Beträge der Besteuerung unterzogen. Insofern liegt nach Meinung der Berufungswerberin eine „doppelte“ Besteuerung vor.*

*Offensichtlich wurde durch das Finanzamt festgestellt, dass ein Scheingeschäft vorliegt, was die Berufungswerber bestreitet.*

*Richtig ist, dass die Lohnsteuer und auch die weiteren Abgaben von den Firmen nicht an die Behörden bezahlt wurden, obwohl die Steuern und Abgaben unserer Mandantin in Abzug gebracht wurden.*

*So stellt sich aus unserer Sicht der Sachverhalt dar. Weitere Unterlagen – vor allem von den betroffenen Firmen - E und D – können nicht beigebracht werden, da die Firmen nicht mehr existent sind.*

*... weiterer Auskünfte können wir leider nicht erteilen, da wie gesagt uns keinerlei Unterlagen zur Verfügung stehen.“*

Zu den anderen Firmen (Dienstgeber\_A und Dienstgeber\_C) äußerte sich die Bf. trotz Aufforderung nicht. Insbesondere die Frage, warum diese Firmen Bezüge an die Gebietskrankenkasse melden sollten, denen keine Leistungen und Zahlungen zugrunde liegen, blieb gänzlich unbeantwortet. In diesem Bereich wurde auch keine Doppelbesteuerung behauptet.

Die Bf. widersprach auch der Zahlenbasis und der Tatsache nicht, dass die Einkünfte (Kennzahl 245) damit geringfügig höher in Ansatz zu bringen sind als dies durch das Finanzamt bisher errechnet wurde.

Mit einem weiterem Schreiben (Beschluss vom 16. Jänner 2014) konfrontierte das Bundesfinanzgericht die Bf. mit der Tatsache, dass den Akten nicht zu entnehmen sei, dass die Dienstgeber\_B oder ein anderer der obigen Arbeitgeber tatsächlich Lohnsteuer einbehalten oder von ihr nachgefordert hätte. Die vom Finanzamt bisher in Abzug gebrachte Lohnsteuer sei deshalb bei den Veranlagungen nicht anrechenbar. Die Bf. wurde aufgefordert, dazu bis 7. Februar 2014 Stellung zu nehmen und entsprechende gegenteilige Beweismittel vorzulegen. Sie reagierte darauf nicht.

Im Zuge der Entscheidung wurde folgender Fehler in der obigen „*Tabelle 5 (GKK-Meldungen 2008)*“ augenscheinlich. Diese Tabelle enthält unter „Meldung Dienstgeber B – alt“ jeweils die per Lohnzettel bisher gemeldeten Daten. Dabei wurde vom Bundesfinanzgericht (Unabhängigen Finanzsenat) in der Spalte „allgemein“ unrichtigerweise der gesamte Bruttobezug laut Lohnzettel angesetzt, richtigerweise sind aber hier nur die laufenden Bezüge zu berücksichtigen. Das ist wie folgt richtig zu stellen:

*Tabelle 6 (GKK-Meldungen 2008 – richtig)*

2008			lt. GKK		lt. UFS	lt. FA	
von	bis		allgemein	Sonderz.			
01.01.2008	14.01.2008	Meldung Dienstgeber D	659,68	71,10			
05.03.2008	06.05.2008	Meldung Dienstgeber B - alt	756,00	124,28			
06.05.2008	19.09.2008	Meldung Dienstgeber E	5.809,09	968,16			
24.09.2008	31.12.2008	Meldung B Dienstgeber - alt	3.172,73	382,49			
Zusammen			10.397,50	1.546,03			
			11.943,53				
01.01.2008	31.12.2008	Lohnzettel Dienstgeber B neu (210)			11.943,53	11.925,09	
		Sonderzahlung (220)			-1.546,03	-1.531,29	
		Zwischensumme			10.397,50	10.393,80	
		SV-Beiträge laufende Bezüge (230)			-1.736,83	-1.736,83	
		Steuerpflichtige Bezüge (245)			8.660,67	8.656,97	
		Einbehaltene = anrechenbare Lohnsteuer (260)			269,49	269,49	
					358,96	358,96	

Dadurch reduziert sich die Abweichung gegenüber den Bemessungsgrundlagen, die vom Finanzamt verwendet wurde, für 2008 auf eine zu vernachlässigende Größe.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

## **2 Beweiswürdigung**

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, 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 (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Was die Höhe und Zuordnung der Zuflüsse zu den laufenden Bezügen und Sonderzahlungen betrifft, entnahm das Finanzamt diese den Meldungen bei der Gebietskrankenkasse. Das Finanzamt ging davon aus, dass alle Bezüge, die die oben genannten Dienstgeber an die Gebietskrankenkasse für die Beschäftigung der Bf. gemeldet haben, auch tatsächlich zugeflossen sind. Diese Annahme ist begründet, gibt es doch für die Arbeitgeber keinen Grund, Bezüge zu melden, die nicht zugeflossen wären.

Die Bf. widersprach dieser Tatsache trotz Gelegenheit nicht. Sie bestreit solche Zuflüsse auch nicht generell und räumte auch ein, von den Firmen E und D Nettozuflüsse bezogen zu haben. Sie brachte nicht vor, die ursprünglichen Meldungen der Dienstgeber bei der Gebietskrankenkasse seien falsch, sondern rügte ausschließlich eine **Doppelerfassung** von Bezügen. Auch nach Konfrontation durch den Unabhängigen Finanzsenat mit dem in den obigen Tabellen 4 und 5 enthaltenem Zahlenmaterial sowie der Aufforderung, die behauptete Doppelerfassung unmissverständlich und unter Vorlage von entsprechenden Beweisen zu begründen, reagierte sie nur mit vagen Hinweisen, widersprach den Beträgen aber nicht mit substantiellen Begründungen.

Das entscheidende Gericht vermag deshalb keine Umstände zu erkennen, die auf eine Doppelerfassung hindeuten könnten.

Das Finanzamt übernahm die bei der Sozialversicherung gemeldeten Zuflüsse, die von der Bf. nicht bestritten wurden, und unterzog sie der Versteuerung. Die einzige Korrektur, die es dabei unternahm, betraf die Bezeichnung des Arbeitgebers, indem es unterstellte, dass die Einkünfte nicht von den meldenden Gesellschaften, sondern der Dienstgeber\_B zuflossen. Die Höhe der gemeldeten Beträge blieb unverändert.

Der Tatsache, dass keiner dieser Arbeitgeber bei der Auszahlung der Bezüge Lohnsteuer einbehalten hat, widersprach die Bf. – auch nach ausdrücklicher Aufforderung durch den Vorhalt vom 16. Jänner 2014 - nicht. Auch sie kann deshalb unbedenklich als richtig unterstellt werden.

### **3 Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung**

#### **3.1 Wiederaufnahme der Verfahren**

Die Bf. bekämpfte die Wiederaufnahme einzig und allein mit dem Argument, weder die Wiederaufnahmbescheide noch die Einkommensteuerbescheide enthielten eine Begründung.

Dieser Einwand ist insofern unbegründet, als die Wiederaufnahme jeweils damit begründet wurde, dass „ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde“ und auch auf die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide verwiesen wurde, mit deren Hilfe die angesprochenen Lohnzettel eindeutig verifizierbar sind (vgl. *Tabelle 1 und 2* im Sachverhalt).

Es ist unbestritten, dass die Zuflüsse dem Finanzamt bei Erlassung der die wiederaufgenommenen Verfahren abschließenden Einkommensteuerbescheide vom 5. Mai und 26. August 2009 noch nicht bekannt waren und diese neue Kenntnis sich auf den Spruch auswirkt. Die Wiederaufnahmen erfolgten damit zu Recht, weshalb die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen war.

Die Ermessensübung wurde nicht gerügt. Auch sie findet im Gesetz Deckung, ist doch die Abweichung zu den ursprünglichen Bescheiden so groß, dass der Rechtsrichtigkeit der Vorzug vor der Rechtsbeständigkeit zu geben war. Argumente, die die Wiederaufnahmen unbillig erscheinen ließen, brachte die Bf. nicht vor.

#### **3.2 Einkommensteuer**

##### **3.2.1 Pflichtveranlagungen**

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 regelt die Pflichtveranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften und lautete im Streitzeitraum:

*Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn*

- 1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,*
- 2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.*
- 3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,*

4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.
6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

Die Ziffer 6 dieser Bestimmung fand sich bis 28. Dezember 2007 im Kern ähnlich in § 83 Abs. 2 EStG 1988 und wurde mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (AbgSiG 2007; BGBl. I Nr. 99/2007) hierher verschoben.

In den hier zu beurteilenden Jahren erzielte die Bf. neben den hier strittigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit lag jeweils ein Pflichtveranlagungsgrund vor.

### 3.2.2 Konkrete Steuerberechnung

Wie das Höchstgericht erst jüngst zusammenfassend klargestellt hat, wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres entsprechend der Vorschrift über die Abgabenfestsetzung nach § 39 Abs. 1 EStG 1988 nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat (vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252). Dabei besteht nach der ständigen Rechtsprechung bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte (§ 41 EStG 1988) keine Bindung an die Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber (vgl. VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227). Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zur Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren, wobei es bedeutungslos ist, ob der Arbeitgeber zur Haftung nach § 82 EStG 1988 herangezogen wurde oder nicht (vgl. etwa VwGH 15.6.1988, 86/13/0178, 12.8.1994, 90/14/0150). Unter Einkommensteuerschuld im Sinne des § 46 EStG 1988 ist jene Schuld zu verstehen, die als Einkommensteuer im Ergebnis der zu veranlagenden Einkünfte resultiert (vgl. VwGH 22.4.1998, 98/13/0018).

Unterlässt ein Arbeitgeber, nachdem er vom Finanzamt für einen nicht durchgeführten Lohnsteuerabzug gem. § 82 EStG 1988 zur Haftung herangezogen wurde, die Einforderung dieser Steuer beim Arbeitnehmer (im Zivilrechtsweg), gilt die durch ihn damit erfolgte Übernahme der Einkommensteuerlast nicht als steuerpflichtiger Vorteil (§ 86 Abs. 3 EStG 1988; vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0135). Dafür entfällt aber auch eine Anrechnung der nicht durch den Arbeitnehmer ersetzen Steuer.

Auf die Einkommensteuerschuld werden nämlich nur die durch Steuerabzug **einbehaltenen** Beträge angerechnet, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer **ersetzt** wurde (§ 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988). Darauf wies erst jüngst das Höchstgericht hin (VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252 unter Hinweis auf Quantschnigg/

*Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 86 Tz 7, *Doralt/Knörzer*, EStG<sup>9</sup>, § 86 Tz 16, und *Jakom/Lenneis* EStG, 2012, § 86 Rz 4).

Der Inanspruchnahme des Arbeitgebers steht es im Übrigen gem. § 82 letzter Satz EStG 1988 nicht entgegen, dass auch der Arbeitnehmer im Veranlagungsweg mit Einkommensteuer belastet wurde.

Den Akten sind keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass hier ein Steuerabzug durch Arbeitgeber oder eine Lohnsteuereinforderung bei der Bf. nach der Haftungsinanspruchnahme erfolgt wäre. Dies wurde von der Bf. auch nicht behauptet, nachdem sie mit dieser Tatsache konfrontiert worden war (Vorhalt vom 16. Jänner 2014). Das verbietet die Anrechnung von Lohnsteuer, was im Erkenntnis zu berücksichtigen ist, auch wenn dies zu einer Erhöhung der Steuernachforderung führt.

### *3.2.3 Der Arbeitgeber ist nicht Spruchbestandteil*

Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten (§ 198 Abs. 2 BAO). In der Regel sind weder die Zuordnung von Einkünften zu einer bestimmten Einkunftsart noch die Frage, von welchem Arbeit- bzw. Auftraggeber die diesen zugrunde liegenden Einnahmen ausbezahlt wurden, Spruchbestandteil. Diesbezügliche Aussagen im Einkommensteuerbescheid entfalten deshalb auch keine Bindungswirkung und sind nicht mit Rechtsmittel bekämpfbar ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 198 Rz 18 mit vielen weiteren Nachweisen). Bekämpfbar bleibt deshalb nur die Höhe Einkünfte, auf der die Einkommensberechnung basiert.

### *3.2.4 Zusammenfassung*

Es blieb unbestritten, dass der Bf. Einkünfte (netto) zuflossen. Gerügt wurde ausschließlich eine Doppelerfassung solcher Zuflüsse, was aber nicht dem Sachverhalt entspricht. Die obigen Tabellen beweisen deutlich, dass dies nicht der Fall war.

Das Beschwerdevorbringen war damit unbegründet und es konnte ihm nicht entsprochen werden. Damit war spruchgemäß zu erkennen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit errechnen sich damit wie folgt:

	2007	2008
Einkünfte a.n.s.A. vor Abzug allgemeiner Werbungskosten (Kennzahl 245)	11.230,55	8.660,67
Werbungskostenpauschbetrag	-132	-132
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	11.098,55	8.528,67

### *3.3 Revision*

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben). Auch der Sachverhalt ist weitgehend unbestritten und die behauptete Doppelerfassung findet in ihm keine Deckung.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter