

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rochus in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. März 2013, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2011 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) war bis 30. November 2011 bei der F-Technik GmbH als Dienstnehmer beschäftigt. Aufgrund der vom Bf eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2011 und dem von seiner Arbeitgeberin am

2. Dezember 2011 übermittelten Lohnzettel für 2011 führte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid vom 17. April 2012 eine Arbeitnehmerveranlagung für 2011 durch, die zu einer Gutschrift von 1.889 € führte.

Nachdem das Finanzamt festgestellt hatte, dass der Bf den Alleinverdienerabsetzbetrag zu Unrecht geltend gemacht hatte, hob das Finanzamt mit Bescheid vom 30. Juli 2012 den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 17. April 2012 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011.

Am 4. März 2013 übermittelte die F-Technik GmbH dem Finanzamt für den Bf einen berichtigten Lohnzettel für 2011, in dem neben den bisher bekannt gegebenen steuerpflichtigen Bezügen (38.993,59 €) weitere zum Tarif besteuerten „sonstige Bezüge“ von 51.543,50 € (steuerpflichtige Bezüge von 90.447,09 €) ausgewiesen sind, die auch zu einer Erhöhung der vom Arbeitgeber einbehaltenen und anrechenbaren Lohnsteuer um 25.699,02 € (von 11.618,16 € auf 37.317,18 €) geführt haben.

Mit Bescheid vom 7. März 2013 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer für 2011 wieder auf und erließ gleichzeitig einen dem berichtigten Lohnzettel entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 2011, der gegenüber dem bisherigen Einkommensteuerbescheid vom 30. Juli 2012 zu einer weiteren Gutschrift von 1.487 € führte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde damit begründet, dass ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergebe. Die Wiederaufnahme sei im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO verfügt worden, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bf mit Eingabe vom 4. April 2013 Beschwerde. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wird vom Bf vorgebracht, der berichtigte Lohnzettel der Firma F-Technik GmbH sei insofern fehlerhaft, als der Zahlungseingang des korrigierten Betrages von 25.754,48 € netto (51.453,50 € brutto) am 4. Jänner 2012 erfolgt sei und nicht im Jahr 2011. Somit sei der Betrag von 51.453,50 € brutto im Jahr 2012 zu versteuern. Mit dieser Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens erhebe er nuturgemäß auch Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 7. März 2013, der das Ergebnis der Wiederaufnahme des Verfahrens sei.

Als Nachweis legte er die Kopie eines Kontoauszuges vor, aus dem ersichtlich ist, dass die Nachzahlung von 25.754,48 € am 4. Jänner 2012 auf seinem Girokonto bei der Bank eingegangen ist.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 28. Juni 2013 wies das Finanzamt sowohl die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch hinsichtlich des (neuen) Einkommensteuerbescheides für 2011 als unbegründet ab. Als Begründung führte das Finanzamt aus, die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens stützte sich auf die neu hervorgekommene Tatsache, dass die Arbeitgeberin der Bf dem

Finanzamt am 4. März 2013 einen berichtigten Lohnzettel für das Jahr 2011 übermittelt habe. Zur Begründung des neuen Sachbescheides wurde ausgeführt, für Bezüge des Vorjahres, die bis zum 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt würden, könne der Arbeitgeber gemäß den Bestimmungen des § 77 Abs. 5 EStG 1988 durch Aufrollen der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahres die Lohnsteuer neu berechnen. Erfolge keine Aufrollung, seien diese Bezüge nach der genannten Gesetzesbestimmung dem Lohnzahlungszeitraum Dezember des Vorjahres zuzuordnen.

In dem mit Schreiben vom 23. Juli 2013 eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet, gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 seien Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern seien, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Bei der betreffenden Zahlung von 25.754,48 € netto (51.453,50 € brutto) handle es sich um eine „freiwillige“ Abfertigung“ im Sinne des § 67 EStG. Der Zeitpunkt der Zahlung sei nicht willkürlich verschoben worden, sondern sei erst nachdem die Zahlung bei Gericht eingeklagt worden sei, erfolgt. Nach dem Einreichen der Klage und noch vor dem ersten Verhandlungstermin sei der Betrag am 4. Jänner 2012 überwiesen worden. Die Zahlung des Betrages sei von der Fa. F-Technik GmbH fälschlicher Weise als Lohnnachzahlung dem Finanzamt gemeldet worden. Diese Meldung der Nachzahlung an das Finanzamt sei (auf seine Nachfrage hin) von seiner ehemaligen Arbeitgeberin erst im März 2013 erfolgt. Somit sei die Zahlung von 25.754,48 € netto (51.453,50 € brutto) eine Nachzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 und erst im Monat des Zahlungseinganges, also im Januar 2012 zu versteuern.

Als Nachweis legte der Bf die am 21. Dezember 2011 beim Landesgericht Innsbruck als Arbeits- und Sozialgericht eingereichte Klage über 51.453,50 € und die dazu ergangene Ladung zur mündlichen Verhandlung am 26. März 2012 vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Der Bf war vom Oktober 2006 bis Ende November 2011 bei der F-Technik GmbH als Dienstnehmer beschäftigt. Seit Ende 2009 war er auch Betriebsrat in diesem Unternehmen. Anlässlich der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses mit Ende November 2011 wurde eine freiwillige Abfertigung von 51.453,50 € brutto (10 Monatsgehälter) vereinbart, die am 15. Dezember 2011 fällig war. Bereits am 2. Dezember 2011 übermittelte die Arbeitgeberin dem Finanzamt für den Bf einen Lohnzettel für das Jahr 2011, in dem die noch nicht ausbezahlte freiwillige Abfertigung unberücksichtigt geblieben ist. Entsprechend blieb dieser Betrag auch in den am 17. April 2012 bzw. 30. Juli 2012 ergangen Einkommensteuerbescheiden für 2011

unberücksichtigt. Bereits am 21. Dezember 2011 klagte der Bf den fälligen Betrag beim Landesgericht Innsbruck als Arbeits- und Sozialgericht ein. Der von der Arbeitgeberin in der Folge überwiesene Betrag wurde dem Bf am 4. Jänner 2012 (20 Tage nach Fälligkeit) auf seinem Girokonto gutgeschrieben. Am 4. März 2013 übermittelte die ehemalige Arbeitgeberin des Bf dem Finanzamt einen berichtigten Lohnzettel für 2011, in dem die Zahlung von 51.453,50 € entsprechend berücksichtigt und die darauf entfallende Lohnsteuer ausgewiesen ist. Aufgrund des berichtigten Lohnzettels für 2011 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren für 2011 wieder auf und erließ die hier bekämpften Bescheide betreffend Wiederaufnahm- und Einkommensteuer für 2011.

II) rechtliche Beurteilung:

1) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem Finanzverwaltungsgerichtsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

2) Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (vgl. ua VwGH 26.2.2013, 2010/15/064; 26.7.2000, 95/14/0094).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; 18.9.1985, 85/13/0087; 29.9.2004, 2001/13/0135). Nur solche Tatsachen stellen Wiederaufnahmegründe dar, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch - weil unbekannt - im Verfahren unberücksichtigt geblieben sind und später (neu) hervorgekommen sind (nova reperta).

3) Die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hat das Finanzamt darauf gestützt, dass die Arbeitgeberin des Bf dem Finanzamt erst am 4. März 2013 einen berichtigten Lohnzettel für 2011 übermittelt hat aus dem hervorgeht, dass der Bf auch sonstige Bezüge von 51.453,50 € bezogen hat, die die Arbeitgeberin im Jahr 2011 der Lohnsteuer unterzogen hat.

Unzweifelhaft handelt es sich hier um eine neu hervorgekommene Tatsache, denn erst durch die Übermittlung des berichtigten Lohnzettels hat das Finanzamt von diesem Umstand näher Kenntnis erlangt. Die zu beurteilende relevante Sachlage selbst hat sich seit Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides nicht geändert, da die freiwillige Abfertigung bereits zu Beginn des Jahres 2012 zur Auszahlung gelangt ist.

4) Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO setzt aber nicht nur das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel voraus sondern auch, dass die Kenntnis dieser Umstände seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht schon die Verwirklichung der Wiederaufnahmsgründe, sondern erst ihre Verbindung mit einem möglicherweise anders lautenden Bescheid vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen. Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen (Stoll, BAO Kommentar, Band 3, Seite 2917 f, VwGH 28.06.2000, 98/13/0096).

5) Vom Bf wird nicht in Abrede gestellt, dass die gegenständliche Zahlung in der Höhe von 51.453,50 €, die er anlässlich der einvernehmlichen Beendigung des Dienstverhältnisses von seiner Arbeitgeberin erhalten hat, der Lohnsteuer zu unterziehen ist. Er bestreitet lediglich die Erfassung dieser Zahlung im Lohnzettel für das Jahr 2011. Er meint, der berichtigte Lohnzettel sei insofern fehlerhaft, als die ihm am 4. Jänner 2012 auf seinem Bankkonto gutgeschriebene Zahlung von 25.754,48 € netto, im Jahr 2012 und nicht im Jahr 2011 der Lohnsteuer zu unterziehen gewesen wäre, weil es sich hierbei um eine Nachzahlung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 handle, die im Kalendermonat der Zahlung und somit erst im Jahr 2012 zu erfassen sei.

6) Nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

Werden Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar ausgezahlt, kann der Arbeitgeber durch Aufrollen der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahres die Lohnsteuer neu berechnen. Erfolgt keine Aufrollung, sind die Bezüge dem Lohnzahlungszeitraum Dezember des Vorjahres zuzuordnen (§ 77 Abs. 5 EStG 1988).

7) Diese Bestimmung des § 77 Abs. 5 EStG 1988 bezieht sich sowohl auf laufende als auch auf sonstige Bezüge, die für das Vorjahr bis zum 15. Februar des Folgejahres

ausbezahlt werden. Die Anwendung der steuerlichen Begünstigung für Nachzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG ist in solchen Fällen nicht möglich, weil sie auch bei der Zurechnung dieser Bezüge zu dem Kalenderjahr der Zahlung infolge der willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes nicht zum Tragen kommt (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichl, EStG Kommentar, § 77, Tz 7)

8) Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1998 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Werden nach § 79 Abs. 2 leg.cit Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Lohnsteuer bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. § 67 Abs. 8 lit. c ist nicht anzuwenden.

9) Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gelten ab der Veranlagung 2011 (AbgÄG 2011, BGBI I 2011/76) gemäß § 19 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 EStG als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.

10) Bei den Nachzahlungen nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 handelt es sich um Zahlungen von Arbeitslohn, der bei einem normalen Lauf der Dinge bereits im abgelaufenen Kalenderjahr hätte ausbezahlt werden sollen, wobei die rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers gestanden sind, unterblieben ist. Willkür liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben. Willkür liegt hingegen nicht nur in Fällen des Missbrauchs, sondern auch in Fällen der Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes, für die keine zwangsläufige wirtschaftliche oder sonstige Notwendigkeit besteht und weiters dann, wenn es der Arbeitgeber in der Hand gehabt hätte, durch entsprechende innerbetriebliche Organisation Vorkehrungen gegen Verspätungen bei der Lohnberechnung und –auszahlung zu treffen (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2015, § 67 Rz 31; Fellner in Hofstätter/Reichl, EStG Kommentar, § 67 Abs. 8, Tz 21 und die dort jeweils angeführte Judikatur).

11) Bei der hier strittigen Zahlung handelt es sich zwar unstrittig um eine Nachzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG, zumal die Arbeitgeberin den Betrag nicht zum Fälligkeitszeitpunkt bezahlt hat. Es ist aber von einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes durch die Arbeitgeberin auszugehen. Erst nachdem der Bf am 21. Dezember 2011 beim Landesgericht Innsbruck die am 15. Dezember 2011

fällige Forderung eingeklagt hat, hat die Arbeitgeberin den fälligen Betrag in voller Höhe überwiesen, der dem Bf in der Folge am 4. Jänner 2012 gutgeschrieben worden ist. Dass die Arbeitgeberin des Bf wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen wäre, den Betrag zum Fälligkeitszeitpunkt am 15. Dezember 2011 zu überweisen, wird vom Bf nicht einmal behauptet, auch ergeben sich dafür keine Anhaltspunkte. Die Arbeitgeberin hätte es in der Hand gehabt, den fälligen Betrag rechtzeitig zur Auszahlung zu bringen. Es ist daher von einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes durch die Arbeitgeberin auszugehen. Die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung von Nachzahlungen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 liegen somit nicht vor.

Wie bereits oben ausgeführt, sind nach § 77 Abs. 5 EStG Bezüge für das Vorjahr, die bis zum 15. Februar ausgezahlt werden, dem Vorjahr zuzuordnen. Diese Bestimmung bezieht sich sowohl auf laufende als auch auf sonstige Bezüge. Entsprechend waren diese Bezüge in das Lohnkonto und in den Lohnzettel des Vorjahres aufzunehmen (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2015, § 77 Rz 5; Fellner in Hofstätter/Reichl, EStG Kommentar, § 77, Tz 7).

Der Arbeitgeber hat daher die Lohnsteuer für die dem Bf zu Beginn des Jahres 2012 ausbezahlten Bezüge, zu Recht im Lohnzettel für das Jahr 2011 erfasst.

12) Aber selbst wenn die Voraussetzungen des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 gegeben gewesen wären, wäre für den Bf nichts gewonnen.

Entsprechend der oben zitierten Bestimmung nach § 79 Abs. 2 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Bezüge die das Vorjahr betreffen und nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt werden, bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. Die Lohnsteuer für diese Bezüge ist als Lohnsteuer des Vorjahres auszuweisen und sind in das Lohnkonto und den Lohnzettel des Vorjahres aufzunehmen. Die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. c EStG, wonach Nachzahlungen im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind, ist nicht anzuwenden (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2015, § 79 Rz 3).

Zwar sind in dem im Jahr 2007 neu eingeführten § 79 Abs. 2 EStG nur Bezüge für das Vorjahr, die nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt worden sind, angeführt, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gilt dies aber ebenso für Bezüge, die in der Zeit zwischen 1. und 15. Jänner ausgezahlt worden sind (vgl. Baldauf, SWK 2008, S 726 f; Wiesner/ Grabner/ Wanke, EStG, § 79 Anm. 12; UFS 24.2.2010, RV/0116-I/09).

13) Wie aus der Regierungsvorlage (unter Ziele und Lösungen, aber auch in den Erläuterungen) zu dieser Bestimmung zu entnehmen ist, soll die Frist zur Abfuhr der Lohnsteuer für Bezüge, die das Vorjahr betreffen und die nach dem 15. Jänner bis 15. Februar ausbezahlt werden, **verlängert** werden. Damit werde gewährleistet, dass die in den Jahreslohnzettel ausgewiesene Lohnsteuer mit jener, die für das Kalenderjahr abgeführt wurde, übereinstimmt.

Der Zweck der Regelung steht damit unzweifelhaft fest. Der Gesetzgeber wollte damit erreichen, dass die Lohnsteuer von Lohnzahlungen, die das Vorjahr betreffen und bis zum 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt werden, noch dem Vorjahr zugerechnet wird.

Dabei geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass nach der bereits bisherigen Bestimmung in § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG, die Lohnsteuer für Bezüge des Vorjahrs, soweit sie bis zum 15. Jänner des Folgejahres ausbezahlt werden, **jedenfalls** (unabhängig davon, ob sie regelmäßig wiederkehrend anfallen) dem Vorjahr zuzuordnen ist und daher die entsprechende Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Lohnsteuer im Jahreslohnzettel des Vorjahrs auszuweisen sind. Dies ergibt sich letztlich auch aus § 77 Abs. 5 EStG.

14) Eine andere Auslegung würde dem Zweck dieser Bestimmung widersprechen. Bei einer wörtlichen Interpretation des § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG wäre die Lohnsteuer von nicht regelmäßig wiederkehrenden Bezügen, die das Vorjahr betreffen und im Folgejahr bis zum 15. Jänner ausbezahlt werden, dem Folgejahr zuzurechnen; hingegen wären diese Bezüge, wenn sie im Zeitraum vom 16. Jänner bis 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt werden, dem Vorjahr zuzurechnen. Eine solche Lösung, nach der nicht regelmäßig wiederkehrende Lohnzahlungen des Vorjahrs bei Zahlung innerhalb der ersten 15 Tage des Folgejahres dem Folgejahr und bei Zahlung im darauf folgenden Zeitraum von einem Monat, dem Vorjahr zuzurechnen sind, entspricht aber zweifelsfrei nicht dem Zweck dieser Regelung. Entsprechend der Zielsetzung des Gesetzgebers ist daher der teleologischen Interpretation der Regelung im § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG der Vorzug zu geben.

15) Wie bereits oben angeführt gelten gemäß § 19 Abs. 1 Z 3 EStG Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 EStG als im Vorjahr zugeflossen.

Die gesamte Lohnsteuer für die freiwillige Abfertigung von 51.453,50 € brutto, deren Nettobetrag von 25.754,48 € dem Bf erst am 4. Jänner 2012 zugeflossen ist, ist daher von der ehemaligen Arbeitgeberin zu Recht noch für das Vorjahr einbehalten und im Lohnzettel für das Jahr 2011 ausgewiesen worden. Ebenso hat sie dem Finanzamt darüber zu Recht einen berichtigten Lohnzettel **für 2011** übermittelt.

Auch beim Bf ist der zu Beginn des Jahres 2012 ausbezahlte Betrag gemäß § 19 Abs. 1 Z 3 EStG als im Jahr 2011 zugeflossen anzusehen.

Diese wesentlich höheren steuerlichen Bemessungsgrundlagen als im ursprünglichen Lohnzettel ausgewiesen, waren durchaus geeignet einen gegenüber dem Einkommensteuerbescheid 20011 vom 30. Juli 2012 im Spruch anderen Bescheid herbeizuführen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher zu Recht erfolgt.

Entsprechend hat das Finanzamt im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2011 auch die steuerlichen Bemessungsgrundlagen zu Recht an den berichtigten Lohnzettel angepasst.

III) Zulässigkeit einer Revision

1) Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ua wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

2) Die hier ua relevante Frage, ob die Lohnsteuer für nicht regelmäßig wiederkehre Bezüge, die in der Zeit vom 1. Jänner bis 15. Jänner ausbezahlt werden, ebenso wie für Bezüge iSd § 79 Abs. 2 EStG, die für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausbezahlt werden, als Lohnsteuer für das Vorjahr auszuweisen und beim Bf als im Vorjahr zugeflossen gilt, ist bisher nicht an den Verwaltungsgerichtshof herangetragen worden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. April 2016