



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 17. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 8. Juni 2011 betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2010, Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

a) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

b) Der angefochtene Einkommensteuerbescheid (Sachbescheid) für das Jahr 2010 und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) brachte am 28. März 2011 ihren Antrag auf ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 elektronisch beim Finanzamt ein. Der daraufhin am 29. März 2011 ergangene, Bezug habende Einkommensteuerbescheid weist folgende Bezüge der Bw. auf:

- Für den Zeitraum 14. Oktober 2010: Bezüge von der IEF Service GmbH in Höhe von 11.019,85 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels).

- Für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 2010: Bezüge von der C-GmbH in Höhe von 14.283,15 € (Kz 245 des Lohnzettels).
- Für den Zeitraum 10. September bis 31. Dezember 2010: Bezüge von der C-GmbH in Höhe von 7.717,31 € (Kz 245 des Lohnzettels).

Am 19. Mai 2011 wurde dem Finanzamt ein weiterer Lohnzettel der IEF Service GmbH betreffend die Bw. übermittelt. Daraufhin nahm die Abgabenbehörde I. Instanz am 8. Juni 2011 das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid.

Der Wiederaufnahmsbescheid weist folgende Begründung auf:

"Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen."

Der (neue) Sachbescheid wurde unter Zugrundelegung des am 19. Mai 2011 übermittelten, weiteren Lohnzettels der IEF Service GmbH (Bezugszeitraum: 9. Jänner 2010, Bezüge gemäß Kennzahl 245: 3.150,77 €) und der oa. Lohnzettel, die bereits Bestandteil des Erstbescheides gewesen waren, erlassen; daraus resultierte eine Abgabennachforderung von 889,00 €.

Gegen die oa. Bescheide vom 8. Juni 2011 erhob die Bw. am 17. Juni 2011 Berufung:

Sie beziehe sich auf den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 und müsse dem Finanzamt mitteilen, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der IEF Service GmbH nicht mit ihren Unterlagen übereinstimmten. Als Beweis lege sie die von der IEF Service GmbH ausbezahlten Bezüge in Kopie bei.

Für die Zeit vom 1. Juni bis zum 9. September 2010 hätten die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) 10.470,55 € anstatt wie vom Finanzamt angegeben 11.019,85 € betragen. Für die Zeit vom 1. Dezember bis zum 31. Dezember 2010 seien die steuerpflichtigen Bezüge 3.133,62 € anstatt 3.150,77 € gewesen. Ferner sei für die Zeit vom 1. Juni bis zum 9. September 2010 kein Pendlerpauschale berücksichtigt worden; die Bw. ersuche, dieses in Höhe von 173,25 € bei der Neuberechnung zu berücksichtigen. Außerdem teile sie dem Finanzamt noch mit, dass die Sonderzahlungen der IEF Service GmbH mit 12% besteuert worden seien, anstatt mit 6%, wie im Gesetz vorgesehen.

Die Bw. ersuche, ihre Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit den geänderten steuerpflichtigen Bezügen neu durchzurechnen.

Der Berufung waren beigeschlossen:

- Eine tabellarische Aufstellung der IEF Service GmbH betreffend die Bezüge der Bw. mit den Rubriken "Beschreibung und Höhe der angemeldeten Forderung", "weiteres Vorbringen", "für die Zeit nach Eröffnung wurde an IEG (MF) beantragt", "Kontoverbindung", "Abkürzungen", "Übersicht Summen" (S 8 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt).
- Eine von der Bw. verfasste, rechnerische Darstellung der ihrer Meinung nach zu korrigierenden Lohnzetteldaten der IEF Service GmbH (S 8a, S 9 E-Akt).

Am 2. Jänner 2012 erging per E-Mail eine Anfrage des E (Organwalter des Finanzamtes) an F, GPLA-Prüfer (Fachbereich Lohnsteuer, Sozialversicherung, Kommunalsteuer) am selben Finanzamt, ua. mit dem Ersuchen um Stellungnahme zur Berufung und gegebenenfalls Berichtigung der von der IEF Service GmbH erstellten Lohnzettel (S 11 E-Akt).

In seinem Antwortmail vom selben Tag teilte F diesbezüglich mit, dass er nicht beurteilen könne, ob die von der IEF Service GmbH erstellten Lohnzettel stimmten; diese würden auch nicht vom Finanzamt berichtigt. Bei Unklarheiten sei beim Postkorb der IEF Service GmbH anzufragen (S 12 f E-Akt).

Am 3. Jänner 2012 erging per E-Mail eine Anfrage des E an den Postkorb der IEF Service GmbH mit folgendem Wortlaut (S 19 f. E-Akt):

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Sie haben über den Hauptverband am 15.2.2011 und am 24.5.2011 Lohnzettelmeldungen betreffend Insolvenz-Entgelt von Frau [Name der Bw.], geb. [...], wohnhaft in [...], übermittelt.

Frau [Name der Bw.] ergriff das Rechtsmittel der Berufung und behauptet, dass diese Lohnzetteldaten falsch seien und laut ihren Aufzeichnungen eine Bemessungsgrundlage (Kz 245 am Lohnzettel) am ersten Lohnzettel statt 11.019,85 € nur 10.470,55 € bzw. am zweiten Lohnzettel statt 3.150,77 € nur 3.133,62 € betragen dürfte (siehe Anhang).

Um Überprüfung und Stellungnahme bzw. ggf. um Berichtigung der Lohnzettel wird ersucht.

[...]

Mit freundlichen Grüßen

E "

Mit E-Mail vom 4. Jänner 2012 teilte Frau D von der IEF Service GmbH dem anfragenden Organwalter des Finanzamtes folgendes mit (S 21 f. E-Akt):

"Sehr geehrter Herr [...],

nach Überprüfung der Lohnzettel teile ich Ihnen mit, dass sie richtig sind.

Mit freundlichen Grüßen

D "

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2012 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel der Bw. teilweise statt, indem es das in der Berufung beantragte Pendlerpauschale in Höhe von 173,25 € als Werbungskosten berücksichtigte, die in den Lohnzetteln der IEF Service GmbH ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge jedoch unverändert beließ. Diesbezüglich enthält der Bescheid folgende Begründung:

"Die Lohnunterlagen wurden der Insolvenz GmbH zur Prüfung vorgelegt. Die der Finanzbehörde übermittelten Lohnzetteldaten wurden für korrekt befunden und bestätigt. Eine Berichtigung der von Ihnen geforderten Einkommensdaten konnte daher von der Insolvenz GmbH nicht vorgenommen werden.

Das Pendlerpauschale wurde antragsgemäß berücksichtigt."

Mit Schreiben vom 3. Februar 2012 beantragte die Bw. die Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Sie beziehe sich auf ihre Berufung vom 17. Juni 2011, indem sie die im Lohnzettel der IEF Service GmbH angeführten Bezüge für nicht richtig halte. Obwohl das Finanzamt die Lohnunterlagen der IEF Service GmbH zur Prüfung vorgelegt habe und diese für korrekt befunden worden seien, sende sie der Abgabenbehörde I. Instanz als Beweis die Unterlagen (Lohnzettel, Gehaltsaufstellung und Bescheid) der IEF Service GmbH zu, aus denen die Unrichtigkeit der angegebenen Bezüge eindeutig erkennbar sei. Die Bw. habe die richtig errechneten Beträge jeweils am Lohnzettel der IEF Service GmbH und auf den vom Finanzamt zusammengestellten Bezügen für 2010 (Blatt 3 des Einkommensteuerbescheides) angeführt. Laut beiliegender Aufstellung der IEF Service GmbH stimmten die Beträge auch nicht mit dem Lohnzettel überein.

Die Bw. ersuche, alle Unterlagen an den Unabhängigen Finanzsenat zur Prüfung zu übermitteln.

Dem Vorlageantrag waren beigeschlossen:

- Ein von der IEF Service GmbH ausgestellter Lohnzettel betreffend die Bw. für den Zeitraum 1. Juni bis 9. September 2010 (S 29 E-Akt).
- Eine Aufstellung der Bezüge der Bw. für den Zeitraum 1. Juni bis 9. September 2010, verfasst von der IEF Service GmbH (S 30 E-Akt).

- Ein an die Bw. adressierter Bescheid der IEF Service GmbH vom 14. Oktober 2010, wonach ihrem Antrag auf Insolvenz-Entgelt auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Firma C-GmbH am 9. September 2010 stattgegeben wird und ihr Insolvenz-Entgelt im Gesamtbetrag von 12.141,00 € zuerkannt wird (S 31 f. E-Akt).
- Ein von der IEF Service GmbH ausgestellter Lohnzettel betreffend die Bw. für den Zeitraum 1. Dezember bis 31. Dezember 2010 (S 33 E-Akt).
- Eine Aufstellung der Bezüge der Bw. für den Zeitraum 1. Dezember bis 31. Dezember 2010, verfasst von der IEF Service GmbH (S 33a E-Akt).
- Ein an die Bw. adressierter Bescheid der IEF Service GmbH vom 9. März 2011, wonach ihrem Antrag auf Insolvenz-Entgelt auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Firma C-GmbH am 9. September 2010 stattgegeben wird und ihr Insolvenz-Entgelt im Gesamtbetrag von 15.871,00 € zuerkannt wird (S 34 f. E-Akt).
- Eine von der Bw. verfasste, rechnerische Darstellung der ihrer Meinung nach zu korrigierenden Lohnzetteldaten der IEF Service GmbH (S 36 E-Akt), die teilweise von der bereits der Berufung beigegebenen, ebenfalls von der Bw. verfassten rechnerischen Darstellung (S 8a, S 9 E-Akt; siehe oben) abweicht.

Am 20. März 2012 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, der Berufung "im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2012" teilweise stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, stellt das Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) dar.

- Zum Wiederaufnahmsbescheid:

Neu hervorgekommene Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 7).

Die Übermittlung eines neuen (weiteren) Lohnzettels durch die IEF Service GmbH am 19. Mai 2011, mit dem die Behörde vom Vorliegen weiterer Einkünfte der Bw. in Kenntnis gesetzt wurde, stellt eine solche neu hervorgekommene Tatsache dar, sodass das Finanzamt zu Recht das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2010 von Amts wegen wieder aufgenommen hat, zumal die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig zu qualifizieren sind (selbst wenn die Bw. mit ihrem Berufungsvorbringen im Recht wäre, würde die Abgabennachforderung noch immer rund 600,00 € betragen).

- Zum neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid):

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass dem Finanzamt eine Überprüfung der von der IEF Service GmbH erstellten Lohnzettel auf deren Richtigkeit nicht möglich war; selbst der GPLA-Prüfer (Fachbereich Lohnsteuer, Sozialversicherung, Kommunalsteuer) F hat in seinem Antwortmail vom 2. Jänner 2012 mitgeteilt, dass er nicht beurteilen könne, ob die von der IEF Service GmbH erstellten Lohnzettel stimmten (siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

Auch dem Unabhängigen Finanzsenat ist – trotz genauer Durchsicht des Finanzamtsaktes und der von der Bw. übermittelten, darin enthaltenen Unterlagen - eine Überprüfung dieser Lohnzettel auf deren Richtigkeit nicht möglich.

Zwar hat die Abgabenbehörde I. Instanz bei der zuständigen Stelle der IEF Service GmbH eine diesbezügliche Anfrage gestellt und darin um Überprüfung, Stellungnahme und gegebenenfalls Berichtigung der streitgegenständlichen Lohnzettel ersucht; die bloße Mitteilung der IEF Service GmbH, "dass sie richtig sind", und die in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2012 enthaltene Begründung, dass "die Lohnunterlagen [...] der Insolvenz GmbH zur Prüfung vorgelegt" und die Lohnzetteldaten "für korrekt befunden und bestätigt [wurden]", sind jedoch *nicht* geeignet, sich mit den Berufungsausführungen der Bw. und den von ihr vorgenommenen, rechnerischen Korrekturen der Lohnzetteldaten abschließend inhaltlich auseinanderzusetzen.

Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren (eventuell unter Beischluss der von der Bw. übermittelten Unterlagen) nochmals eine diesbezügliche Anfrage an die IEF Service GmbH zu stellen haben, in der letztere um genaue Darstellung bzw. Aufschlüsselung der relevanten Berechnungsgrundlagen für die Lohnzetteldaten sowie um Stellungnahme zum

Vorbringen der Bw. und zu den von ihr vorgenommenen, rechnerischen Korrekturen zu ersuchen sein wird.

Aus diesen Ausführungen folgt, dass die Sache nicht entscheidungsreif ist, weil das Finanzamt wesentliche Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können; eine abschließende inhaltliche Erledigung der Berufung ist der Abgabenbehörde II. Instanz sohin nicht möglich.

Die Entscheidung, ob der angefochtene Einkommensteuerbescheid (Sachbescheid) und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben oder aber die Ermittlungen im Rahmen des Berufungsverfahrens geführt werden, liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung wurde abgewogen:

- Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht, dass durch die Aufhebung voraussichtlich schneller ein Bescheid erlassen werden kann, der die dargestellten wesentlichen Ermittlungen berücksichtigen kann, als wenn die Berufungsbehörde selbst ermittelte und die Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt (Amtspartei) zur Stellungnahme vorhielte (und eine allfällige Stellungnahme der Bw. zur Kenntnis zu bringen wäre usw.) oder das Finanzamt im Auftrag der Berufungsbehörde gemäß § 279 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vornähme, weil diesfalls das Finanzamt nach Abschluss der Ermittlungen die Ergebnisse erst an die Berufungsbehörde berichten müsste (anstatt sofort einen Bescheid erlassen zu können).
- Für die Aufhebung spricht, dass die Parteien vor Durchführung weiterer Ermittlungen die Rechtsfrage insbesondere an den Verwaltungsgerichtshof durch Erhebung einer Beschwerde durch die Bw. oder einer Amtsbeschwerde (§ 292 BAO) herantragen können.

Die Ermessensübung war somit zu Gunsten einer Aufhebung vorzunehmen.

Wien, am 17. September 2012