

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC Steiermark Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Gadollaplatz 1/7. Stock, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer 2009, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. April 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 08.04.2010 (Arbeitnehmerveranlagung) wurde für den Beschwerdeführer (Bf.) die Einkommensteuer für 2009 mit einer Gutschrift von 2.454,72 € festgesetzt.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 12.10.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel

neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Im neuen Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12.10.2011 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr gewährt, da die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Bf. höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200 € seien. Die Einkommensteuer wurde mit einer Gutschrift von 1.800 € festgesetzt.

In der am 18.10.2011 elektronisch eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde genannt) führte der Beschwerdeführer aus:

*„Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommenssteuerbescheid 2009 muss ich Berufung einlegen, da die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit bei der ***1*** GmbH wegen eines Konkurses nicht zur Auszahlung kamen. Auch der IEF hat die Auszahlung von € 17.949,20 nicht geleistet. Dazu Bescheid vom 10.3.2010 des IEF. Ich ersuche deshalb um entsprechende Änderung des Bescheides.“*

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.12.2016 ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

*„Die Bemessungsgrundlage für den Einkommensteuerbescheid 2009 bilden die beiden Lohnzettel von ***2*** & CoKG und ***1*** GmbH. Im wiederaufgenommenen Verfahren wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag gestrichen, da dieser gem. § 33 EStG nicht zusteht. In der Beschwerde wurde jedoch nichts Gegenteiliges bezüglich des Alleinverdienerabsetzbetrages beantragt.“*

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung:

*„Gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.10.2011 wurde am 18.10.2011 Beschwerde (Rechtslage idF vor 1.1.2014: Berufung) eingebracht und diese wie folgt begründet: Die Richtigkeit des Spruches des Bescheides erweist sich als nicht richtig, da die unselbständigen Einkünfte von der ***1*** GmbH wegen eines Konkurses nicht zur Auszahlung kamen und die Zahlungen auch vom IEF nicht übernommen wurden. Mangels erfolgten Zuflusses im Jahr 2009 sind die nicht selbständigen Einkünfte aus dem Dienstverhältnis bei der ***1*** GmbH nicht in der Steuererklärung 2009 zu berücksichtigen und etwaig abgeführte Lohnsteuern wieder zu erstatten.*

Gemäß § 251 BAO sind Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Der Inhalt der Beschwerde wurde somit in der Beschwerdeverentscheidung aus gesetzlich nicht nachvollziehbaren Gründen nicht gewürdigt.“

Es wurde weiters der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Aufgrund weiterer Ermittlungen durch das Finanzamt wurden von der steuerlichen Vertretung des Bf. vorgelegt:

1) Bescheid des Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) vom 10.03.2010 über die Ablehnung des Antrags des Bf. auf Zuerkennung des Insolvenz-Entgelts für Forderungen ab 01.02.2009 auf Grund der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Firma ***1*** GmbH am 05.08.2009 mit folgender auszugsweisen Begründung:

*„Laut Ihren Angaben waren Sie bei der ***1*** Gesellschaft m.b.H. von 05.07.1983 bis 07.08.2009 als Angestellter (D1) beschäftigt. Ihr Dienstverhältnis endete Ihren Angaben nach durch Austritt gemäß § 25 Konkursordnung.*

Im Ermittlungsverfahren wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Sie waren gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer, sowie 25%iger Gesellschafter des gemeinschuldnerischen Unternehmens. Sämtliche darüber hinaus gehenden Gesellschaftsanteile wurden von Ihrer Ehegattin gehalten.

Zusätzlich zu den Forderungen im IEG - Antrag haben Sie weitere folgende Forderungen im Konkurs angemeldet, nämlich € 31.486,91 netto für laufende Entgelte und Diäten vom 01.04.2008 bis 31.01.2009.

Auch bei den Diäten handelt es sich aufgrund der ständigen OGH-Rechtsprechung um Forderungen auf laufendes Entgelt.

Vom Masseverwalter wurde nach genauer Prüfung der Buchhaltungsunterlagen festgestellt, dass sämtliche angemeldeten Forderungen, bis auf einen einmaligen Betrag in Höhe von € 50,00, noch nicht an Sie zur Auszahlung gelangten, und daher wurden von ihm die Forderungen ab 01.04.2008 zur Gänze anerkannt.

Ausgehend von Ihrer Forderungsanmeldung im Konkurs handelt es sich daher um ein Stehen lassen ihrer Ansprüche auf laufendes Entgelt zumindest für 19 Monate.

Schon seit dem Jahr 2006 befand sich das gemeinschuldnerische Unternehmen in großen finanziellen Schwierigkeiten. Das führte auch zu einem Insolvenzverfahren im Jahr 2007, das mit Zwangsausgleich abgeschlossen wurde.

In diesem Insolvenzverfahren wurde Ihnen auch IEG für Ansprüche bis zum 12.12.2007 zuerkannt.

Da die 2. Zwangsausgleichsrate nicht bezahlt werden konnte, kam es zum gegenständlichen Insolvenzverfahren 2009.

Da Sie also durch die IEG-Zuerkennung bis Dezember 2007 lohnbefriedigt waren, dann anscheinend die laufenden Entgelte vom 01.01.2008 bis 31.03.2008 erhalten haben, und ab 01.04.2008 keinerlei Entgelte mehr an Sie bezahlt werden konnten, hatten Sie zumindest wieder ab April 2008 Kenntnis von nicht bewältigbaren finanziellen Problemen der Gemeinschuldnerin, dies auch im Hinblick auf Ihre Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer, in der Sie jedenfalls Einblick in die Finanzsituation des Unternehmens hatten.

Da Sie trotz des enormen aushaftenden Betrages im Unternehmen verblieben sind und als Geschäftsführer keine Maßnahmen gesetzt haben, den Schaden zu minimieren, noch dazu als Gesellschafter mit einem Anteil von 25 % eines zu 100 % im Familienbesitz befindlichen Unternehmens, und auch keinerlei Unterlagen vorgelegt haben, die belegen würden, dass Sie die aushaftenden Entgelte ernstlich einbringlich zu machen beabsichtigten, ist zumindest der bedingte Vorsatz, das Finanzierungsrisiko auf den IEG-Fonds ,zu verlagern, abzuleiten, zumal Sie ja auch schon aufgrund der Vorinsolvenz aus dem Jahr 2007 bereits annehmen konnten, dass hinsichtlich der offenen Lohnforderungen eine Bezahlung aus dem IEG-Fonds zu erwarten ist.

Das kann nur auf ein sittenwidriges Verhalten im Sinne des § 879 ABGB hindeuten, soweit damit Forderungen nach dem IESG geltend gemacht wurden.“

2) Kontoauszüge des Beschwerdeführers des Jahres 2009, in denen keine Zuflüsse der ***1*** GmbH aufscheinen, jedoch Bareinzahlungen bis zur Konkurseröffnung von insgesamt 37.400 €.

In der Stellungnahme vom 05.08.2021 führte das Finanzamt ergänzend aus:

„Mit Vorhalt vom 10.6.2021 (Frist bis 10.7.2021) wurde beim Beschwerdeführer ermittelt: Für das Verfahren beim BFG werden noch folgende Informationen und Nachweise benötigt: Sie haben beim IESG-Fonds Forderungen ab 1.2.2009 eingebracht, welche aber abgewiesen wurden.

- Haben Sie (danach) Ihre Forderungen beim Masseverwalter eingebracht und*
- wenn nein, weisen Sie dies nach und*
- wenn ja, teilen Sie bitte mit, wie hoch die Quote im Insolvenzverfahren war*
- und wieviel Ihnen daraus zugeflossen ist.*

- Wenn- wie Sie angeben- keine Zuflüsse erfolgt sind, teilen Sie bitte mit, von welchen finanziellen Mitteln Sie im Jahr 2009 insb. von Jänner bis August, gelebt haben.

Sie haben Kontoauszüge vorgelegt. Darauf sind einige Bareinzahlungen ersichtlich, die insgesamt € 35.200,- betragen:

- Geben Sie bitte bekannt, woher bzw. von wem das Geld für diese Bareinzahlungen stammt und weisen Sie diese Angaben entsprechend nach.*

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet und dem Finanzamt keine der angeforderten Unterlagen vorgelegt.

Aus den archivierten Unterlagen im Akt des Finanzamtes ist nicht ersichtlich, ob und wieviel Geld im Jahr 2009 tatsächlich zugeflossen ist.

*Aus einer damaligen IESG-Abfrage im PC sieht es so aus, als ob der GF Hr. ***BF*** den Jänner/2009 erhalten hat, da die Forderungen ab 01.02.2009 wahrscheinlich beim Masseverwalter eingebracht wurden (nicht beim IEF).*

*Bei der durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) waren keine Forderungen von ***BF*** vorhanden. Nachträglich wurden dann beim IESG-Fonds Forderungen ab 1.2.2009 eingebracht, welche aber abgewiesen wurden.*

*Auf den vorgelegten Kontoauszügen des Jahres 2009 sind keine Zuflüsse seitens der ***1****

GmbH an den Beschwerdeführer ersichtlich.

*Die Fragen ob der Beschwerdeführer seine Forderungen beim Masseverwalter eingebracht hat und wenn ja, wie hoch die Quote im Insolvenzverfahren war und wieviel ihm daraus zugeflossen ist, konnten mangels Vorhaltsbeantwortung nicht geklärt werden. Auch ist nicht bekannt, in welchem Jahr (nach 2009) der Konkurs der ***1*** GmbH aufgehoben wurde und ob dann die Zuflüsse an den Beschwerdeführer erfolgt sind und in welcher Höhe. Wenn dies bekannt wäre, müsste die Besteuerung der Zuflüsse im Zuflussjahr geprüft werden, sollte kein Lohnzettel darüber vorliegen.*

Ergebnis der Stellungnahme:

*Nach dem Ergebnis der Ermittlungen kommt das Finanzamt zum Schluss, dass das Vorbringen in der Beschwerde, wonach die unselbständigen Einkünfte von der ***1*** GmbH laut Lohnzettel wegen des Konkurses im Jahr 2009 nicht zur Auszahlung kamen und die Zahlungen auch vom IEF 2009 nicht übernommen wurden, zutreffend ist.*

*Mangels erfolgten Zuflusses im Jahr 2009 sind die nicht selbständigen Einkünfte aus dem Dienstverhältnis bei der ***1*** GmbH nicht in der Steuererklärung 2009 zu berücksichtigen. Da mangels Zufluss der unselbständigen Einkünfte auch eine Abfuhr der Lohnsteuer nicht erfolgt sein kann, ist der L16-Lohnzettel § 84(1) 0101-0708 ***1*** Gesellschaft mbH mit 17.949,20 NICHT einzubeziehen.*

*Die Berechnung hat sodann nur mehr mit dem verbleibenden Lohnzettel (§ 84(1) 1208-3112 ***2*** & CoKG 8.669,66) zu erfolgen und wäre als Folge die bereits an den Steuerpflichtigen erstattete Lohnsteuer wieder an die Abgabenbehörde zurückzubezahlen.“*

In der mündlichen Senatsverhandlung am 05.04.2022 legte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Firmenbuchauszug vor, aus dem hervorgeht, dass der Beschwerdeführer am Unternehmen mit 24% und nicht mit 25% beteiligt war.

Weiters führt der steuerliche Vertreter aus, dass sich aus dem Lohnzettel der ***1*** GmbH eine anrechenbare Lohnsteuer von 5.206 € ergebe, deren Erstattung beantragt wird. Der Auffassung des Finanzamtes, dass eine Erstattung nur dann in Frage käme, wenn der Dienstgeber die Lohnsteuer tatsächlich abgeführt hat, werde nicht gefolgt.

Ergänzend bringt der steuerliche Vertreter zum nicht gewährten Alleinverdienerabsetzbetrag vor, dass es bestritten werde, dass die Ehegattin des Bf. im Jahr 2009 überhaupt Einkünfte erzielt habe bzw. deren Höhe und legte den Vorlageantrag der Ehegattin an das Bundesfinanzgericht vom 16.09.2016 vor.

Der Beschwerdeführer und der steuerliche Vertreter antworten auf Befragen durch die Vorsitzende, dass die ***1*** GmbH lt. Firmenbuchauszug am 13.12.2007 zahlungsunfähig geworden sei, das sei der Zeitpunkt gewesen als die ***3***-Bank in Wien keine Forderungen mehr angekauft habe.

Nach Befragen durch die Vorsitzende gibt der steuerliche Vertreter an, dass die ***1*** GmbH die am Lohnzettel ausgewiesene Lohnsteuer wohl nicht abgeführt habe, auch nicht im Zuge der durchgeführten GPLA. Ob der Masseverwalter Lohnsteuer abgeführt hat, wisse er nicht.

Der Beschwerdeführer hat seines Wissens sämtliche Forderungen im Konkursverfahren angemeldet, er habe aber diesbezüglich keine Zahlungen erhalten.

Über Befragen der Vorsitzenden gibt der Beschwerdeführer weiters an, dass er bis August 2009 von seiner Mutter finanziell unterstützt worden sei, sie habe ihm Geld geborgt. Die Bareinzahlungen auf sein Bankkonto würden von ihr stammen. Da sie 2014 verstorben sei, gebe es darüber keine Unterlagen.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragt die teilweise Stattgabe der Beschwerde, nämlich dass der Lohnzettel der ***1*** GmbH nicht in die Veranlagung miteinbezogen werde, da auch die Lohnsteuer nicht abgeführt wurde.

Der steuerliche Vertreter des Bf. beantragt die Stattgabe der Beschwerde, es müssten beide Lohnzettel eingebunden werden, wobei aus der Tätigkeit bei der ***1*** GmbH dem Beschwerdeführer keine Einkünfte zugeflossen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nach der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 - der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht mehr gewährt, da nachträglich hervorgekommen ist, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Beschwerdeführers (Bf.) höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200 € waren - und Ergehen des neuen Einkommensteuerbescheides 2009, je vom 12.10.2011, brachte der Bf. in der Beschwerde und im Vorlageantrag vor, dass die nichtselbständigen Einkünfte lt. Lohnzettel der ***1*** GmbH im Jahr 2009 wegen eines Konkurses nicht zur Auszahlung gekommen und die Zahlungen auch vom Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) nicht übernommen worden seien. Mangels erfolgten Zuflusses im Jahr 2009 seien die nichtselbständigen Einkünfte aus dem Dienstverhältnis bei der ***1*** GmbH nicht in der Steuererklärung 2009 zu berücksichtigen und etwaig abgeführte Lohnsteuern wieder zu erstatten.

Darstellung der beiden Lohnzettel, die der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 zu Grunde gelegt wurden:

[...]

Lt. Firmenbuch war der Bf. seit 20.06.1996 geschäftsführender Gesellschafter der ***1*** GmbH. Seine Beteiligung am Unternehmen betrug 24%, die restlichen Gesellschaftsanteile hielt seine Ehegattin. Der Konkurs über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde am 05.08.2009 eröffnet, die Gesellschaft wurde infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und am

10.01.2012 wurde der Konkurs aufgehoben. Die Firma wurde am 14.02.2013 amtswegig gelöscht.

Nach dem Bescheid des Insolvenz-Entgelt-Fonds vom 10.03.2010 wurde der Antrag des Bf. auf Zuerkennung des Insolvenz-Entgelts für Forderungen ab 01.02.2009 abgelehnt mit folgender Begründung:

„Sie waren gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer, sowie 25%iger Gesellschafter des gemeinschuldnerischen Unternehmens. Sämtliche darüber hinaus gehenden Gesellschaftsanteile wurden von Ihrer Ehegattin gehalten.

Zusätzlich zu den Forderungen im IEG - Antrag haben Sie weitere folgende Forderungen im Konkurs angemeldet, nämlich € 31.486,91 netto für laufende Entgelte und Diäten vom 01.04.2008 bis 31.01.2009.

Auch bei den Diäten handelt es sich aufgrund der ständigen OGH-Rechtsprechung um Forderungen auf laufendes Entgelt.

Vom Masseverwalter wurde nach genauer Prüfung der Buchhaltungsunterlagen festgestellt, dass sämtliche angemeldeten Forderungen, bis auf einen einmaligen Betrag in Höhe von € 50,00, noch nicht an Sie zur Auszahlung gelangten, und daher wurden von ihm die Forderungen ab 01.04.2008 zur Gänze anerkannt.

Ausgehend von Ihrer Forderungsanmeldung im Konkurs handelt es sich daher um ein Stehen lassen ihrer Ansprüche auf laufendes Entgelt zumindest für 19 Monate.

Schon seit dem Jahr 2006 befand sich das gemeinschuldnerische Unternehmen in großen finanziellen Schwierigkeiten. Das führte auch zu einem Insolvenzverfahren im Jahr 2007, das mit Zwangsausgleich abgeschlossen wurde.

In diesem Insolvenzverfahren wurde Ihnen auch IEG für Ansprüche bis zum 12.12.2007 zuerkannt.

Da die 2. Zwangsausgleichsrate nicht bezahlt werden konnte, kam es zum gegenständlichen Insolvenzverfahren 2009.

Da Sie also durch die IEG-Zuerkennung bis Dezember 2007 lohnbefriedigt waren, dann anscheinend die laufenden Entgelte vom 01.01.2008 bis 31.03.2008 erhalten haben, und ab 01.04.2008 keinerlei Entgelte mehr an Sie bezahlt werden konnten, hatten Sie zumindest wieder ab April 2008 Kenntnis von nicht bewältigbaren finanziellen Problemen der Gemeinschuldnerin, dies auch im Hinblick auf Ihre Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer, in der Sie jedenfalls Einblick in die Finanzsituation des Unternehmens hatten.

Da Sie trotz des enormen aushaftenden Betrages im Unternehmen verblieben sind und als Geschäftsführer keine Maßnahmen gesetzt haben, den Schaden zu minimieren, noch dazu als Gesellschafter mit einem Anteil von 25 % eines zu 100 % im Familienbesitz befindlichen Unternehmens, und auch keinerlei Unterlagen vorgelegt haben, die belegen würden, dass Sie die aushaftenden Entgelte ernstlich einbringlich zu machen beabsichtigten, ist zumindest der bedingte Vorsatz, das Finanzierungsrisiko auf den IEG-Fonds zu verlagern, abzuleiten, zumal Sie ja auch schon aufgrund der Vorinsolvenz aus dem Jahr 2007 bereits annehmen konnten, dass

hinsichtlich der offenen Lohnforderungen eine Bezahlung aus dem IEG-Fonds zu erwarten ist. Das kann nur auf ein sittenwidriges Verhalten im Sinne des § 879 ABGB hindeuten, soweit damit Forderungen nach dem IESG geltend gemacht wurden.“

In den vorgelegten Kontoauszügen des Beschwerdeführers des Jahres 2009 scheinen keine Zuflüsse der ***1*** GmbH auf, jedoch Bareinzahlungen bis zur Konkurseröffnung von insgesamt 37.400 €.

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 05.08.2021 wird zusammenfassend ausgeführt, dass bei der durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) keine Forderungen vom Bf. vorhanden gewesen seien und der Lohnzettel der ***1*** GmbH vom Lohnsteuerprüfer ausgestellt worden sei.

Die Frage, ob der Beschwerdeführer seine Forderungen beim Masseverwalter eingebracht hat und wenn ja, wie hoch die Quote im Insolvenzverfahren war und wieviel ihm daraus zugeflossen ist, habe mangels Vorhaltsbeantwortung nicht geklärt werden können.

Da mangels Zufluss der unselbständigen Einkünfte auch eine Abfuhr der Lohnsteuer nicht erfolgt sein könne, sei der L16-Lohnzettel der ***1*** GmbH mit 17.949,20 € nicht einzubeziehen.

Die Berechnung habe sodann nur mehr mit dem verbleibenden Lohnzettel der ***2*** & Co KG mit 8.669,66 € zu erfolgen.

Betreffend nicht gewährtem Alleinverdienerabsetzbetrag wurde festgestellt, dass die Höhe der Einkünfte der Ehegattin des Bf. im Jahr 2009 bestritten wurden, die Beschwerde ist derzeit beim Bundesfinanzgericht unter der GZ: RV/2100052/2017 anhängig.

Die ***1*** GmbH wurde am 13.12.2007 zahlungsunfähig, da die ***3***-Bank in Wien keine Forderungen mehr angekauft hat.

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters habe die ***1*** GmbH die am Lohnzettel ausgewiesene Lohnsteuer wohl nicht abgeführt, auch nicht im Zuge der durchgeführten GPLA. Ob der Masseverwalter Lohnsteuer abgeführt hat, wisse er nicht. Der Beschwerdeführer habe seines Wissens sämtliche Forderungen im Konkursverfahren angemeldet, er habe aber diesbezüglich keine Zahlungen erhalten.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers sei er bis August 2009 von seiner Mutter finanziell unterstützt worden, sie habe ihm Geld geborgt. Die Bareinzahlungen auf sein Bankkonto würden von ihr stammen. Da sie 2014 verstorben ist, gebe es darüber keine Unterlagen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152; VwGH 20.3.2014, 2010/15/0195; VwGH 29.7.2020, Ra 2020/13/0046; VwGH 2.9.2020, Ra 2020/15/0047; VwGH 13.1.2021, Ra 2020/13/0099).

Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist – im Hinblick auf § 115 – die Absicht der Partei zu erforschen (zB VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; VwGH 20.5.2010, 2010/15/0035; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082; VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0005; VwGH 29.7.2020, Ra 2020/13/0046).

Daher wertet das Bundesfinanzgericht die vom Beschwerdeführer ohne steuerliche Vertretung eingebrachte Beschwerde „*gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 2009*“ so wie das Finanzamt (siehe Beschwerdevorentscheidung) als Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 12.10.2011. Bei der Erforschung der Absicht der Partei wird festgestellt, dass in der Begründung der Beschwerde nicht der Wiederaufnahmsgrund „zu hohe Einkünfte der Ehegattin für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages“ bestritten wurde, sondern das Beschwerdevorbringen ist darauf gerichtet, dass im Jahr 2009 keine Einkünfte aus dem Dienstverhältnis mit der ***1*** GmbH zugeflossen seien. Auch im Vorlageantrag ist die steuerliche Vertretung des Bf. der Meinung, dass eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingebracht wurde und das ergänzende Vorbringen bezieht sich nur auf diesen.

Gemäß § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten 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. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

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

In § 33 EStG 1988 idF des StRefG 2009, BGBl. I Nr. 61/2009, ist geregelt:

(1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich bis zu einem Einkommen von 11.000 Euro 0 Euro. Für Einkommensteile über 60.000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

.....

(8) zweiter Satz: Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

Nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 84/2002 werden auf die Einkommensteuerschuld angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Nach § 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Abs. 3: 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.

§ 79 EStG 1988 regelt:

(1) Der Arbeitgeber hat 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.

(2) Werden 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.

(3) Das Finanzamt hat die Höhe der rückständigen Lohnsteuer zu schätzen und den Arbeitgeber in Höhe des geschätzten Rückstandes haftbar zu machen (§ 82), wenn die fällige Abfuhr der Lohnsteuer unterbleibt oder die geleistete Abfuhr auffallend gering erscheint und eine besondere Erinnerung keinen Erfolg hat.

Der Begriff „Einnahmen“ iSd § 15 EStG 1988 setzt ihren Zufluss voraus, der sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Die Einnahmen müssen in Geld oder geldwerten Vorteilen zufließen.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger in der Lage ist, darüber zu verfügen (VwGH 12. 11. 1980, 1300/80). Es ist daher nicht der Zeitpunkt der für die erzielten Einnahmen zu erbringenden Gegenleistungen, sondern der Zeitpunkt des Zufließens nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 maßgebend (vgl. *Büsser* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 15 Rz 14f.).

Einnahmen iSd § 15 EStG 1988 sind nach Maßgabe ihres Zuflusses zu erfassen (vgl. *Lenneis* in Jakom EStG¹⁴, § 15, Rz 3).

Zu den Bezügen und Vorteilen iS des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören alle Einnahmen ("Geld und geldwerte Vorteile") iS des § 15 Abs. 1 EStG 1988. Diese Einnahmen sind nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136, VwGH 28.10.2014, 2012/13/0118 und VwGH 06.07.2020, Ra 2018/13/0074).

Zugeflossen („bezogen“) ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie „tatsächlich und rechtlich“ (VwGH 29.4.10, 2007/15/0293) bzw. „rechtlich und wirtschaftlich“ (VwGH 19.6.02, 98/15/0142) verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH (Hinweis E 30. November 1993, 93/14/0155; E 13. Dezember 1995, 95/13/0246; vgl. VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143, VwGH 24.11.2016, 2013/13/0081 und VwGH 06.07.2020, Ra 2018/13/0074).

Entscheidend für die Annahme eines Zuflusses von Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen bereits mit deren Fälligkeit ist nach der Rechtsprechung des VwGH das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die schuldnerische Gesellschaft über deren Gesellschafterversammlung (vgl. VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143) und damit ein besonderes Naheverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner. Der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, hätte es sonst in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 30.11.1993, 93/14/0155). Aus welchen Umständen sich ein solcher beherrschende Einfluss auf die Gesellschaft ergibt, ist nicht wesentlich. Bei Fehlen einer eigenen Mehrheitsbeteiligung kann sich ein beherrschender Einfluss eines Gesellschafters und Gläubigers auch aus einem Naheverhältnis zu anderen Anteilsinhabern ergeben, womit sich insgesamt ein entsprechendes Stimmgewicht in der Gesellschafterversammlung ergibt (vgl. VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143 und VwGH 06.07.2020, Ra 2018/13/0074).

Zur Negativsteuer/SV-Rückerstattung (§ 33 Abs. 8 EStG 1988 nach der Rechtslage bis 31.12.2015):

Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, ist ein Betrag iHv 10% der Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a, ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Beiträge zu Pflichtversicherungen (§ 16 Abs. 1 Z 4 und 5), höchstens aber 110 € jährlich, gutzuschreiben, wenn sich nach Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer ergibt. Bei den Beiträgen zu Pflichtversicherungen handelt es sich um die Beiträge des Arbeitnehmers, die dieser zu tragen hat (vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁸, § 33, Rz 71 mwN).

Unterlässt der Arbeitgeber die fällige Abfuhr der Lohnsteuer oder erscheint der geleistete Betrag auffallend gering, so ist der Arbeitgeber zunächst mittels verfahrensleitendem Bescheid nach § 94 BAO zu erinnern. Hat auch diese besondere Erinnerung keinen Erfolg, hat das Finanzamt die Höhe der rückständigen Lohnsteuer (nach den Grundsätzen des § 184 BAO) zu schätzen und den Arbeitgeber hierfür nach § 82 zur Haftung heranzuziehen (vgl. *Lenneis* in Jakom EStG¹⁴, § 79, Rz 4).

Im Erkenntnis vom 15.02.2006, 2002/13/0095, hat der VwGH ausgesprochen, dass es für die Anrechnung von Lohnsteuer auf die veranlagte Einkommensteuer genügt, dass der Betrag vom Arbeitgeber einbehalten wurde. Die Frage, ob und wann die einbehaltenen Beträge an das Finanzamt abgeführt wurden, ist für die Anrechnung gemäß § 46 EStG 1988 ohne Bedeutung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III, Tz. 6 zu § 46).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Im hier zu beurteilenden Fall kann dem Beschwerdevorbringen, dem Beschwerdeführer seien im Jahr 2009 keine Einkünfte aus seinem Dienstverhältnis mit der ***1*** GmbH zugeflossen, nicht entgegengetreten werden:

In die Arbeitnehmerveranlagung wurde ein Lohnzettel miteinbezogen, der von der GPLA ausgestellt wurde. Aus den archivierten Unterlagen im Akt des Finanzamtes ist jedoch nicht ersichtlich, ob und wieviel Geld dem Beschwerdeführer im Jahr 2009 tatsächlich zugeflossen ist.

In den vorgelegten Kontoauszügen des Jahres 2009 des Bf. scheinen zwar Bareinzahlungen auf, die lt. Angaben des Bf. jedoch von seiner Mutter stammen.

Der Insolvenz-Entgelt-Fonds lehnte eine Auszahlung des beantragten Insolvenz-Entgelts ab.

Das Finanzamt vertritt die Meinung, dass mangels Zufluss der unselbständigen Einkünfte der Lohnzettel der ***1*** GmbH mit 17.949,20 € nicht einzubeziehen sei und auch eine Abfuhr der Lohnsteuer könne nicht erfolgt sein.

Auch der steuerliche Vertreter des Bf. führte in der mündlichen Verhandlung aus, dass die ***1*** GmbH die am Lohnzettel ausgewiesene beschwerdeggst. Lohnsteuer wohl nicht ans Finanzamt abgeführt habe.

Der Senat des Bundesfinanzgerichtes ist daher der Ansicht, dass nicht davon auszugehen ist, dass dem Beschwerdeführer aus seinem Dienstverhältnis mit der ***1*** GmbH im Jahr 2009 Einkünfte zugeflossen sind. Vielmehr geht aus den Feststellungen in der Begründung des Bescheides des Insolvenz-Entgelt-Fonds hervor, dass sich die ***1*** GmbH schon seit dem Jahr 2006 in großen finanziellen Schwierigkeiten befunden hat und - nach einem Vorkonkurs im Jahr 2007 - seit April 2008 keine Entgelte mehr an den Bf. bezahlt werden konnten. Auch der steuerliche Vertreter des Bf. führte aus, dass die Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens am 13.12.2007 eingetreten ist.

Der Beschwerdeführer war zwar geschäftsführender Gesellschafter eines im Familienbesitz befindlichen Unternehmens, aber im hier zu beurteilenden Fall sind dem Bf. nichtselbständige Einkünfte für das Jahr 2009 iSd Rechtsprechung des VwGH nicht schon mit deren Fälligkeit zugeflossen, da nach den Feststellungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds das Unternehmen quasi zahlungsunfähig war, nach den Angaben des steuerlichen Vertreters am 13.12.2007 zahlungsunfähig und in der Folge am 05.08.2009 auch der Konkurs eröffnet wurde.

Daher wird festgestellt, dass die im Lohnzettel der ***1*** GmbH ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) des Beschwerdeführers in Höhe von 17.949,20 € nicht zugeflossen sind.

Nach den Angaben des Finanzamtes und den Ausführungen des steuerlichen Vertreters ist nicht davon auszugehen, dass die im von der GPLA ausgestellten Lohnzettel ausgewiesene Lohnsteuer (KZ 260) für die nicht zugeflossenen Einkünfte des Bf. vom Unternehmen Einkommensteuer einbehalten oder an das Finanzamt abgeführt wurde. Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist die Lohnsteuer auch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Gegenteiliges wurde im Beschwerdevorbringen weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Eine „Rückerstattung“ einer nicht einbehaltenen bzw. nicht ans Finanzamt abgeführten Einkommensteuer iZm nicht zugeflossenen und nicht veranlagten Einkünften auf Grund der Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens ist mangels anrechenbarer Lohnsteuer nicht vorgesehen (§ 46 Abs. 1 EStG 1988).

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters zum Alleinverdienerabsetzbetrag in der mündlichen Verhandlung wird darauf hingewiesen, dass die Arbeitnehmerveranlagung gemäß § 295a BAO auf Antrag oder von Amts wegen nachträglich abgeändert werden kann, sofern es

sich nach Abschluss des Verfahrens der Ehegattin vor dem BFG herausstellt, dass dem Beschwerdeführer der Absetzbetrag doch zusteht.

Da der von der GPLA ausgestellte Lohnzettel der ***1*** GmbH in die Arbeitnehmerveranlagung nicht miteinbezogen wird, erfolgt die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 sodann nur mehr unter Berücksichtigung des Lohnzettels der ***2*** & Co KG wie folgt:

steuerpflichtige Bezüge 8.669,66 € (KZ 245)	ergibt Einkommensteuer lt. Tarif von 0 €
anrechenbare Lohnsteuer 1.515,07 € (KZ 260)	
Rückerstattung Lohnsteuer	- 1.515,07 €
Negativsteuer: 10% der SV-Beiträge, höchstens 110 €	<u>- 110,00 €</u>
festgesetzte Einkommensteuer	- 1.625,07 €
bisher festgesetzte Einkommensteuer	<u>- 1.800,02 €</u>
Abgabennachforderung	174,95 €

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da im Beschwerdefall kein Rechtsproblem strittig ist, sondern der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur, ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 12. April 2022