

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr.Dr.Hawel Wirtschaftstreuhand Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs-GmbH & Co KG, Michael-Walz-Gasse 37, 5020 Salzburg , über die Beschwerde vom 23.10.2015 gegen den Bescheid vom 25.09.2015 betreffend die Abweisung eines Antrages nach § 295a BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012, entschieden:

Die Beschwerde vom 23.10.2018 gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages vom 8.01.2015, die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2003 gemäß § 295a BAO abzuändern wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 16.12. und 20.12.2011, 18.01.2013 und 5.02.2014 wurde der Bf zur Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2012 veranlagt. Die genannten Bescheide erwuchsen jeweils in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 8.01.2015 beantragte der Bf die Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 gemäß § 295a BAO und führte begründend aus:

Die Arbeitgeberin habe als Arbeitgeberin für die Jahre 2008 bis 2012 jeweils Lohnzettel L1 für unselbstständige Tätigkeiten gemeldet. Den Lohnzetteln entsprechend habe der Bf in seinen Einkommensteuererklärungen die steuerpflichtigen Bezüge versteuert.

Tatsächlich habe er jedoch für seine Tätigkeiten in den Jahren 2008 bis 2012 keine bzw. nur teilweise eine Gehaltszahlung erhalten:

Jahr	gemäß Lohnzettel gemeldete und versteuerte nichtselbstständige Einkünfte (KZ 245)	tatsächlich erhaltene Gehaltszahlungen
2008	5.680,28	2.366,24
2009	5.998,42	976,68

2010	6.107,69	0,00
2011	6.246,82	512,12
2012	6.466,47	0,00

Mit Beschluss vom 30.01.2014 sei die Arbeit gebende GmbH (vormals XY GmbH) infolge rechtskräftiger Nickeröffnung eines Insolvenzverfahrens infolge Zahlungsunfähigkeit aufgelöst worden. Da nunmehr keine Aussicht auf Zahlung durch die Arbeitgeberin oder deren Geschäftsführer mehr bestehe und der Insolvenzentgeltfond den Antrag auf Insolvenzentgelt abgelehnt habe, ersuche der Bf trotz Meldung der Lohnzettel die Nichtauszahlung der Gehälter in den Jahren 2008 bis 2012 zu berücksichtigen und die Einkommensteuerbescheide entsprechend abzuändern.

Mit Bescheid vom 25.09.2015 wurden die Anträge gemäß § 295a BAO vom 8.01.2015 betreffend die Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 abgewiesen:

§ 295a BAO sei nicht anwendbar, das entscheidende Ereignis - die behauptete Nichtauszahlung der Gehälter 2008 bis 2012 - sei vor der jeweiligen Bescheiderlassung eingetreten und wäre somit bereits bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 zu berücksichtigen gewesen. Die nunmehrige Feststellung, dass die Bezüge von der Arbeitgeberin bzw. aus dem Insolvenzverfahren nicht mehr erlangt werden könnten, sei kein nachträgliches Ereignis, welches in die Veranlagungsräume zurückwirke.

Mit Eingabe vom 23.10.2015 wurde gegen den **Abweisungsbescheid vom 25.09.2015 Beschwerde erhoben** und ausgeführt:

Der Bf sei entsprechend der Lohnzettel der Arbeitgeberin für die Jahre 2008 bis 2012 mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in der dort festgestellten Höhe veranlagt worden. Tatsächlich habe er jedoch für seine Tätigkeiten in den Jahren 2008 bis 2012 keine bzw. nur teilweise - wie im Antrag dargestellt - eine Gehaltszahlung erhalten. Mit Beschluss vom 30.01.2014 sei die arbeitgebende Arbeitgeberin (vormals XY GmbH) infolge rechtskräftiger Nickeröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckendem Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst worden. Bis zu diesem Zeitpunkt habe der Bf jedenfalls auf die Bezahlung der ausständigen Gehaltszahlungen vertraut, zumal der Geschäftsführer immer wieder größere Aufträge in Aussicht gehabt hätte. Auch das Finanzamt hätte auf Grund laufend erstellter mittelfristiger Umsatz- und Gewinnprognosen auf eine Lösung bzw. Verbesserung der finanziellen Situation des Geschäftsführers vertraut und wäre deswegen ihm bzw. seinem Unternehmen, laut eigenen Aussagen, laufend die Erhöhung seiner Finanzamtsrückstände bewilligt bzw. über Jahre hinweg zugestanden worden.

Insbesondere habe sich das Vertrauen des Bf auf eine Vereinbarung vom 8.06.2009 zwischen u.a. der Arbeitgeberin sowie des Geschäftsführers X gestützt, wonach für sämtliche wechselseitig bestehenden Forderungen zur Vermeidung unwirtschaftlicher

Streitigkeiten jeweils auf den Einwand einer allfällig eintretenden Verjährung verzichtet werde. Eine Insolvenz der Arbeitgeberin im Jahr 2014 habe seitens des Bf im Jahr 2009 keinesfalls vorausgesehen bzw. angenommen werden können.

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO seien sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits bestehende Abgabenansprüche ergebe. Mit rechtskräftiger Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens und Auflösung der Arbeitgeberin sei somit ein Sachverhalt eingetreten, der sich in der Vergangenheit auswirke: Aufgrund Zahlungsunfähigkeit der Arbeitgeberin ohne jede Aussicht auf Zahlung hätten die Lohnzettel rückwirkend von 2009 bis 2012 korrigiert und den tatsächlichen Gehaltszahlungen angepasst werden müssen.

Gehe man davon aus, dass die Lohnzettel zu korrigieren wären, wären die Einkommensteuerbescheide zu ändern, da der Spruch dieser Bescheide anders lauten hätte müssen. Da die Arbeitgeberin aufgelöst wurde, sei eine Korrektur der Lohnzettel nicht mehr möglich. Deshalb sei erst mit der Auflösung der Arbeitgeberin Anfang 2014 (geändertes Ereignis verminderter Gehaltszahlungen) ein veränderter Sachverhalt tatsächlich eingetreten und der Besteuerung zugrunde zu legen. Somit widerstreiten die in den Lohnzetteln ausgewiesenen Werte der Wirklichkeit, zumal der Bf in den einzelnen Jahren lediglich die aufgezeigten Nettozahlungen erhalten habe.

Da die Arbeitgeberin aufgelöst wurde, werde nunmehr aufgrund der Unrichtigkeit der angesprochenen Lohnkonten eine Berichtigung bzw. für die Jahre 2010 bis 2012 eine Stornierung der Lohnzettel beantragt. Gemäß BAO-E 3.2.4 würden auch Nachzahlungen von Pensionen rückwirkende Ereignisse darstellen. Im Umkehrschluss könne daher die Nichtzahlung von Gehältern bei Beendung eines Unternehmens ebenso als rückwirkendes Ereignis gesehen werden. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen an die wirklichen Zahlungen anzupassen.

Mit Beschwerdevorentscheidung der Abgabenbehörde vom 4.11.2015 wurde die **Beschwerde vom 23.10.2015 gegen den Abweisungsbescheid vom 25.09.2015** als unbegründet abgewiesen:

Ein Ereignis sei nur dann rückwirkend, wenn es nach Entstehen des Abgabenanspruches eintritt. Der Nichtzufluss von Gehaltszahlungen sei jedoch bereits in den laufenden Gehaltszahlungszeiträumen eingetreten und daher spätestens in den Einkommensteuerbescheiden der einzelnen Jahre zu berücksichtigen gewesen. Die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens und Auflösung der Arbeitgeberin sei gerade kein veränderter Sachverhalt, eben weil die verminderten oder ausfallenden Gehaltszahlungen schon zu Lebzeiten der Arbeitgeberin, jedenfalls zwischen den Jahren 2008 bis 2012 genauso vorgelegen seien. Subjektive Einschätzungen eines Schuldners über die zukünftige Zahlungsfähigkeit seien bei Anwendung des § 295a BAO nicht zu berücksichtigen. Hätte es Nachzahlungen der verminderten Bezüge gegeben, wären diese auch im Jahr des Zuflusses und nicht als rückwirkendes Ereignis zu behandeln

gewesen. Dass die Nachzahlung von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversicherung ein rückwirkendes Ereignis darstelle, liege an der speziellen Zuflussfiktion gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG. Erst diese mache aus dem späteren Zufluss ein rückwirkendes Ereignis.

Gegen die **Beschwerdevorentscheidung vom 4.11.2015 über die Beschwerde vom 23.10.2015** wurde daraufhin fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt: Erst mit Eintritt der Nichtigkeit der Vereinbarung aus 2009 zwischen dem Bf, der XY GmbH, (später Arbeitgeberin) durch die Insolvenz der Arbeitgeberin im Jänner 2014 sei die Uneinbringlichkeit der Gehaltsforderung entstanden, weshalb es sich nach Auffassung des Bf um ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO handle, welches erst nach Entstehen des Abgabenanspruches entstanden wäre.

Mit Bericht des Finanzamtes vom 4.12.2018 erfolgte die Vorlage der Beschwerde gegen den **Abweisungsbescheid vom 25.09.2015** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Streitpunkt bildet die Versagung der beantragten Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 gemäß §295a BAO.

Der Bf beruft sich in diesem Zusammenhang auf eine schriftliche Vereinbarung zwischen ihm, seiner Arbeitgeberin, deren Geschäftsführer (und weiteren Personen) vom 8.06.2009, wonach sämtliche Vertragsparteien "*insbesondere zur Vermeidung unnötiger und unwirtschaftlicher Streitigkeiten wechselseitig jeweils auf den Einwand einer allfällig eingetretenen Verjährung und/oder hinkünftig eintretender Verjährung verzichten und ausdrücklich auch im Falle der Geltendmachung von Forderungen wechselseitig jeweils darauf verzichten den Einwand einer Verjährung zu erheben*".

Durch Eintritt der Insolvenz der Arbeitgeberin im Jänner 2014 sei jedoch laut Beschwerdevorbringen die Nichtigkeit dieser Vereinbarung und die endgültige Uneinbringlichkeit der angeblich in den Streitjahren versteuerten aber teilweise gar nicht zugeflossenen Gehaltsforderungen entstanden. Es liege ein rückwirkendes Ereignis vor, welches erst nach Entstehen des Abgabenanspruches entstanden wäre.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

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

Die zeitliche Zuordnung der *Einkünfte* aus *nichtselbständiger Arbeit* erfolgt nach § 19 EStG in *der* für den Berufungszeitraum geltenden Fassung.

Gemäß § 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 Kalenderjahrs, 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.

Ein Bescheid kann gemäß § 295a BAO auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. § 295a BAO ermöglicht somit die Durchbrechung der Rechtskraft eines Bescheides *bei* Eintritt eines Ereignisses mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches.

Nach Entstehung des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse verändern lediglich den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches, wenn sich die Rückwirkung dieser Ereignisse aus den Abgabenvorschriften ergibt (Ritz, BAO⁶, § 295a Tz 3f). Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der (materiellrechtlichen) Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung – bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches – zukommt (vgl. VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065). Dabei wird "der richtig ermittelte und beurteilte Sachverhalt durch eine später eingetretene Entwicklung verändert" (Reiter, § 295a BAO, LexisNexis ARD Orac, 18).

Welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches Rückwirkung zukommt, ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften (Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, Tz. 4 zu § 295a).

Als Ereignis wird jeder tatsächliche oder rechtliche Umstand verstanden, der den Sachverhalt, welcher der Steuerfestsetzung zugrunde lag, verändert.

Die Regierungsvorlage zu § 295a BAO spricht in diesem Zusammenhang von "Ereignissen, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt." Die Abgabenschuld entsteht, "sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft" (§ 4 Abs. 1 BAO). Das Ereignis mit Rückwirkung soll also auf den Zeitpunkt

der Steuerschuldentstehung nach § 4 Abs. 1 BAO zurückwirken (Reiter, § 295a BAO, LexisNexis ARD Orac, 30).

Ein abgabenrelevantes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, d.h eine nachträgliche Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt wurde seitens des Bf jedoch nicht aufgezeigt: Denn Arbeitslohn ist in dem Jahr steuerlich zu erfassen, in dem er zugeflossen ist. Dasselbe gilt für Lohnnachzahlungen für vergangene Jahre, die erst zum Zeitpunkt ihrer Nachzahlung zufließen. Damit geht der Verweis des Bf auf die erst 2014 eingetretene Uneinbringlichkeit angeblich noch ausstehender Gehaltsforderungen für die Streitjahre ins Leere. Denn ausstehende Gehaltsforderungen wären jedenfalls im Jahr der Zahlung zu erfassen und hätten keine abgabenrechtlichen Folgen in der Vergangenheit.

Wenn dem Bf auch zuzustimmen ist, dass abweichend vom Zuflussprinzip Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, oder Nachzahlungen im Insolvenzverfahren im Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, so ist daraus für den Beschwerdefall nichts zu gewinnen, da gerade Zahlungen, die ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellen könnten, nach Aktenlage weder vorliegen noch behauptet wurden.

Insgesamt wurde kein abgabenrelevanter Sachverhalt mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit aufgezeigt. Der "Nichtzufluss" von Gehaltszahlungen ist laut Beschwerdevorbringen bereits in den laufenden Gehaltszahlungszeiträumen der Jahre 2008 bis 2012 eingetreten und wäre daher bereits spätestens bei Abgabe der Einkommensteuererklärungen dieser Jahre aufzuzeigen und zu berücksichtigen gewesen.

Da die "teilweise Nichtauszahlung" der Gehälter unstrittig vor der jeweiligen Bescheiderlassung erfolgt ist, zeigt das nunmehrige Beschwerdevorbringen, wonach sich an diesem Umstand der "Nichtauszahlung" nichts mehr ändern wird und die Bezüge nun endgültig nicht mehr erlangt werden könnten, kein sachverhaltsänderndes Ereignis, d.h. kein Ereignis auf, das abgabenrechtlich in die Veranlagungsjahre zurückwirkt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Dass die Änderung eines Bescheides gemäß § 295a BAO nur bei Eintritt eines Ereignisses mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches zulässig ist, entspricht der oben angeführten ständigen

Rechtsprechung des VwGH. Der endgültige Ausfall erhoffter Gehaltsnachzahlungen durch den Arbeitgeber, welche gemäß § 19 Abs.1 EStG 1888 ohnehin im Jahr des Zuflusses zu versteuern wären, stellt kein rückwirkendes Ereignis dar. Fragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu klären.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 3. Jänner 2019