

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 nach der am 23.3.2021 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von ***Vertr_1*** sowie ***Vertr_2*** für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zur Steuernummer 16 - zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 23.7.2018 langte die Einkommensteuererklärung 2017 des Beschwerdeführers beim Finanzamt Baden Mödling (belangte Behörde; Rechtsvorgänger des Finanzamtes Österreich) auf elektronischem Wege ein. Mit Bescheid vom 31.7.2018 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2017 mit € 3.426,00 fest, was auch zu einer Nachforderung in dieser Höhe führte. Berücksichtigt wurden ein Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt, ein Lohnzettel der ***Arbeitgeber1***, ein Lohnzettel der ***Arbeitgeber2*** sowie drei Lohnzettel der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse. Die Bescheidbegründung lautet wie folgt: „Der Alleinverdienerabsetzbetrag gem. § 33 EstG konnte im Jahr 2017 nicht berücksichtigt werden, da keine Familienbeihilfe für die Kinder bezogen wurde.“

Beschwerde

Am 16.8.2018 langte ebenfalls auf elektronischem Weg eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 31.7.2018 ein. Die Beschwerde lautet:

„Angaben zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde:

Der angefochtene Bescheid vom 31.07.2018 (Anlage ./A) wurde am 03.08.2018 zugestellt.

Der Beschwerdeführer hat seine Beschwerde vom 16.08.2018 gegen diesen Bescheid daher rechtzeitig erhoben.

Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt:

Von dem „Dienstgeber“ PVA wurden mir 2017 tatsächlich nur die Monate 11/2017 und 12/2017 ausbezahlt, die Auszahlung der Monate 01/2017 bis 10/2017 verharret gemäß Beilage ./B und Beilage ./C noch immer in einer Einbehaltung der Pensionszahlungen.

Dadurch ergibt sich (Beilage ./B und ./C), dass der an das Finanzamt von der PVA gemeldete ‚Jahreslohnzettel‘ schlichtweg falsch ist und auch niemals richtig werden kann, weil gemäß Beilage ./C mir auch für 2017 erhebliche Teilbeträge meines Pensionsanspruches aufgrund des Anspruchüberganges gemäß § 23 Abs. 6 AIVG auf den Bund übergegangen sind und daher vor der Auszahlung bereits abgezogen wurden (Beilage ./C iVm Beilage ./B).

Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 1. Fall EStG:

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sind daher sämtliche hypothetischen Nachzahlungen einer Pension, für die ein Teil des Anspruches gesetzlich auf den Bund übergegangen ist (§ 23 Abs. 6 AIVG) und die daher an den Bund (AMS) ausbezahlt wurden, nicht durch den Einkommensteuerpflichtigen zu versteuern, da ja auch nur ein verbleibender Restbetrag der hypothetischen Nachzahlung einer Pension an den Einkommensteuerpflichtigen getätigt wurde.

Es wird daher die tatsächliche Tätigkeit der Nachzahlung an den Einkommensteuerpflichtigen von der PVA abzuwarten sein und erst anschließend gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 1. Fall EStG nur der entsprechend an den Einkommensteuerpflichtigen getätigte Leistungsbetrag abzüglich der von ihm in diesem Kalenderjahr von der PVA insgesamt einbehaltenen und anrechenbaren Lohnsteuer zu versteuern sein.

Begehren des Beschwerdeführers:

Der Beschwerdeführer stellt hiermit aufgrund der in der Begründung ausführlich angeführten Gründe die Anträge

1) das Bundesfinanzgericht möge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 15.12.2017 der belangten Behörde wegen Rechtswidrigkeit aufheben und der belangten Behörde vorschreiben, gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 1. Fall EStG die tatsächlich getätigten Nachzahlungen der PVA für 2017 zur Veranlagung versteuern

*2) das Bundesfinanzgericht möge die tatsächliche Nachzahlung für 2017 abwarten sowie die darüber laufenden Gerichtsverfahren (***GZ LG2***) abwarten und daher seine Entscheidung in der Sache wie in dem Beschluss GZ: RV/7101083/2018 (Anlage ./D) bis zum Abschluss dieser Verfahren aussetzen*

Hinweis: Für das Kalenderjahr 2017 wird nicht beanstandet, dass diese Steuernachzahlung, unabhängig in welcher Höhe, auch für das Jahr 2017 zu erfolgen hat. Daher wurde der geforderte Betrag des angefochtenen Einkommensteuerbescheides zwischenzeitlich beglichen, obwohl dies jedenfalls eine Überzahlung der tatsächlichen Steuerschuld für 2017 bedeuten wird (ich hoffe als Gläubiger der Republik Österreich daher, dass „die Republik Österreich nicht vor der Wirksamkeit der Entscheidung in der Sache ‚Pleite‘ geht“).

Beigelegt war

-) der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 31.7.2018;
-) ein Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 über die Höhe einer Berufsunfähigkeitspension ab 1.11.2013;
-) ein Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 9.7.2018, in dem dieses mitteilt, dass von der zuerkannten Pension Ersatzforderungen in Höhe von € 82.251,04 einbehalten wurden und in der Zwischenzeit € 31.163,36 an das Arbeitsmarktservice Steiermark überwiesen wurden und der restliche Betrag weiterhin einbehalten werde;
-) ein Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 4.5.2018, mit dem die Entscheidung über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013-2016 ausgesetzt wurde.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.6.2020 hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung dazu lautet:

„Gem. § 19 Abs 2 EStG 1988 sind Ausgaben in dem Jahr abzugsfähig, in dem sie tatsächlich geleistet wurden. Werden Zahlungen an Dritte im Wege der Legalzession abgetreten, gilt der Abfluss zum Zeitpunkt der Abtretung.

Im gegenständlichen Fall wurde mittels Bescheid der PVA vom 12.12.2017 bekanntgegeben, dass insgesamt 82.251,04 € für das AMS Steiermark einbehalten werden.

*Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt entsteht erst mit Rechtskraft des Bescheides - somit im Jahr 2018. Die Auszahlung dieses Betrages erfolgte ebenfalls 2018: 31.163,36 am 9.7.2018 an das AMS, 7.316,09 am 24.8.2018 für die Exekution an ***Bf1_Gattin*** und 43.771,59 am 30.8.2018. Da somit die Verfügungsmacht über den Betrag erst im Kalenderjahr 2018 eingetreten ist, sind auch die Ausgaben erst zu diesem Zeitpunkt als abgefließen zu werten. Die Rückzahlung an das AMS Steiermark stellt daher im Kalenderjahr 2017 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar.*

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Vorlageantrag

Am 17.6.2020 langte der mit 15.6.2020 bzw 16.6.2020 datierte Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein. Im Vorlageantrag wurde Nachfolgendes vorgebracht:

„[...]Angaben zur Rechtzeitigkeit der Vorlageanträge:

Die angefochtene Beschwerdeverechtsentscheidung vom 09.06.2020 wurde dem Beschwerdeführer am 15.06.2020 zugestellt.

Der Beschwerdeführer hat seinen Vorlageantrag vom 16.06.2020 gegen diese Beschwerdeverechtsentscheidung daher rechtzeitig erhoben.

Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt:

*Der Beschwerdeführer war mit der von Hrn. ***Ri*** vom BfG initiierten Vorgangsweise einverstanden, dass die vorgelegten Einkommensteuerbescheide für 2013 bis 2016 und dem noch nicht vorgelegten Einkommensteuerbescheid für 2017 dadurch vom BF akzeptiert werden können, dass zwar der erst 2017 nachträglich festgestellte Pensionsanspruch auf diese Jahre rückwirkend ohne Rückzahlungen im Sinne der Legalzession an das AMS im jeweiligen Kalenderjahr aufgeteilt wird, jedoch in einer Summe im Kalenderjahr 2017 die als Legalzession an das AMS geleistete Rückzahlung für die Kalenderjahre 2013 bis 2017 als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt wird.*

*Die Finanzbeamtin Fr. ***AB*** hat dazu 5 Probebescheide (Anlage ./B1 ./B2, ./B3, ./B4 und ./B5) für die Kalenderjahre 2013 bis 2017 an den Beschwerdeführer gemailt (Email Anlage .IC), worauf der Beschwerdeführer seine Zustimmung (Anlage .IE) mit dieser Vorgangsweise erteilt hat und die Rechtsschritte zur Erledigung der beim VfG anhängigen Verfahren vorgenommen hat.*

*Leider hat die Finanzbeamtin Fr. ***AB*** diese einvernehmliche Vorgangsweise mit ihren Probebescheiden offenkundig nur vorgetäuscht (und damit wahrscheinlich eine Straftat nach § 108 StGB begangen), denn sie hat zwar die erneuten Einkommensteuerbescheide für 2013 bis 2016 mit den hohen Steuernachzahlungen zu den ursprünglichen und bezahlten Einkommensteuerbescheiden für 2013 bis 2016 wie vereinbart zugestellt, anstatt des vereinbarten und versprochenen neuen Einkommensteuerbescheides für das Kalenderjahr 2017 als Beschwerdeverechtsentscheidung jedoch eine vollständig abweisende Beschwerdeverechtsentscheidung für 2017 (Anlage ./A) mit folgender Begründung dem BF zugestellt:*

„Die Rückzahlung an das AMS Steiermark stellt daher im Kalenderjahr 2017 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Die gesamte Begründung, die im Folgenden im Detail als rechtswidrig widerlegt wird, lautet: Gem. § 19 Abs 2 EStG 1988 sind Ausgaben in dem Jahr abzugsfähig, in dem sie tatsächlich geleistet wurden. Werden Zahlungen an Dritte im Wege der Legalzession abgetreten, gilt der Abfluss zum Zeitpunkt der Abtretung. [Vorbringen 1] Im gegenständlichen Fall wurde mittels Bescheid der PVA vom 12.12.2017 bekanntgegeben, dass insgesamt 82.251,04 € für das AMS

*Steiermark einbehalten werden. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt entsteht erst mit Rechtskraft des Bescheides - somit im Jahr 2018. [Vorbringen 2] Die Auszahlung dieses Betrages erfolgte ebenfalls 2018: 31.163,36 am 9.7.2018 an das AMS, 7.316,09 am 24.8.2018 für die Exekution an ***Bf1_Gattin*** und 43.771,59 am 30.8.2018. Da somit die Verfügungsmacht über den Betrag erst im Kalenderjahr 2018 eingetreten ist, sind auch die Ausgaben erst zu diesem Zeitpunkt als abgeflossen zu werten. [Vorbringen 3] Die Rückzahlung an das AMS Steiermark stellt daher im Kalenderjahr 2017 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.*

Vorbringen 1)

Werden Zahlungen an Dritte im Wege der Legalzession abgetreten, gilt der Abfluss zum Zeitpunkt der Abtretung,

Dieser Satz ist noch die einzig richtige Feststellung in dieser Begründung, allerdings ist diese Abtretung entgegen der willkürlichen Annahme der FA-Beamtin nicht erst 2018 erfolgt, sondern eben nachweislich mit (sofort rechtskräftigen) Mitteilungen des AMS Steiermark vom 10.11.2017 (Anlage ./F1) und vom 13.11.2017 (Anlage ./F2).

Auch wenn sich diese beiden innerhalb kurzer Zeit (3 Tagen) ergangenen Geltendmachungen des AMS für Abtretungen im Rahmen der Legalzession bezüglich der Betragshöhe widersprechen und daher nicht beide Geltendmachungen richtig sein können, ist der für das Finanzamt wesentliche Zeitpunkt der Geltendmachung der Abtretung im Rahmen der Legalzession mit spätestens 13.11.2017 zu registrieren und zur Kenntnis zu nehmen.

Vorbringen 2):

Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt entsteht erst mit Rechtskraft des Bescheides - somit im Jahr 2018.

Diese Aussage erfolgte zum Bescheid der PVA vom 12.12.2017, mit dem der Pensionsanspruch sowohl rückwirkend als auch nachfolgend anerkannt wurde und festgestellt wurde und weiters die gemäß Vorbringen 1) noch nicht als 100 % gesichert angenommenen AMS-Rückzahlungen im Rahmen der Legalzession rechtswirksam für den gesamten Nachzahlungszeitraum einbehalten wurden, also nach Anspruchsanerkennung an den BF sofort wieder dem BF aberkannt und vom BF einbehalten wurden und somit vom BF wieder abgeflossen sind.

Es ist mit Sicherheit falsch, dass der Bescheid der PVA vom 12.12.2017 erst 2018 rechtskräftig wurde, denn Leistungsbescheide nach dem ASVG werden sofort mit Bescheiddatum rechtskräftig und rechtswirksam und treten auch bei Erhebung einer Klage des Anspruchsberechtigten gegen den Bescheid nur in dem angefochtenen Umfang außer Kraft, was zusätzlich in dem Bescheid vom 12.12.2017 aufgrund des bisherigen Verfahrensganges (Gerichtsurteil) auf die Leistungshöhe beschränkt war und daher gar nicht dem Grunde nach angefochten werden konnte.

Jedenfalls durchdringt auch eine Klage gegen einen solchen Leistungsbescheid nach § 65 Abs. 1 Z 1 ASGG im Eigentlichen nicht die Rechtskraft dieses Bescheides, sondern es gilt diese Leistung und damit auch dieser Einbehalt als unwiderruflich anerkannt, und wird bei Obsiegen der klagenden Partei im Gerichtsverfahren entsprechend des Anfechtungsumfanges ein neuer Leistungsbescheid ggf. mit rückwirkender Nachverrechnung, so wie das eigentlich ja auch der Leistungsbescheid vom 12.12.2017 ist, ausgestellt.

Der Leistungsbescheid der PVA vom 12.12.2017 ist daher iSd § 367 Abs. 1 ASVG iVm § 360b Abs. 1 ASVG (Anm.: beachte Ausschluss der Rechtsschutzbestimmungen des AVG §§ 63 bis 68 AVG) bereits am 12.12.2017 aufgrund der vorgenannten ASVG Bestimmungen in Rechtskraft erwachsen und ist die versuchte Konstruktion einer mutwilligen Täuschung durch die Finanzbeamtin Fr. ***AB*** daher zum Scheitern verurteilt.

Die von der Finanzbeamtin Fr. ***AB*** aufgestellte Behauptung, dass die Rechtskraft des Bescheides vom 12.12.2017 somit erst im Jahr 2018 eingetreten sei, erweist sich daher nicht als eine Feststellung, sondern als eine haltlose Vermutung wider besseren Wissens aufgrund des offenkundig in Absprache mit der PVA recherchierten Sachverhalts.

Eine Verfügungsgewalt des BF über die, vom AMS Steiermark bereits mit der Geltendmachung vom 10.11.2017 bzw. 13.11.2017 im Rahmen der Legalzession geltend gemachten, Rückzahlungen bestand daher wenn überhaupt nur am 12.12.2017 und ist mit Ablauf dieses Tages am 12.12.2017 um 23:59 die Verfügungsgewalt des BF über diese Pensionsansprüche als Einbehalt für das AMS Steiermark wieder an die PVA „abgeflossen“.

Vorbringen 3)

Da somit die Verfügungsmacht über den Betrag erst im Kalenderjahr 2018 eingetreten ist, sind auch die Ausgaben erst zu diesem Zeitpunkt als abgeflossen zu werten.

Wie bereits unter Vorbringen 2) klargestellt, sind Leistungsbescheide nach dem ASVG sofort rechtskräftig und rechtswirksam und ist damit die Verfügungsgewalt des BF über die Pensionsansprüche im Nachzahlungszeitraum mit Bescheiddatum 12.12.2017 eingetreten und sofort wieder als Einbehalt für die PVA zur Auszahlung an das AMS am 12.12.2017 abgeflossen.

Die wissentlich falschen Vermutungen der Finanzbeamtin Fr. ***AB*** zu diesem rechtlichen Sachverhalt können daher vom BF nicht nachvollzogen werden.

Auf den Zeitpunkt der Auszahlung der PVA an das AMS (Zahlung des mit dem Einbehalt beauftragten Dritten - als Abteilung der PVA gesehen - an einen weiteren Dritten AMS) kommt es dabei nicht darauf an, der BF als Pensionsbezieher konnte über seinen einbehaltenen Betrag seit 12.12.2017 nicht mehr verfügen.

Allerdings ist dieser einbehaltene Betrag für die Feststellung der Rückzahlungshöhe an das AMS auf jenen Teil zu reduzieren, der erst später tatsächlich an das AMS ausbezahlt wurde, weil der

verbleibende Restbetrag zu noch späteren Auszahlungsterminen an den Pensionsanspruchsberechtigten bzw. dessen Gläubiger ausbezahlt wurde.

Sämtliche an das AMS insgesamt für den BF ausbezahlten Beträge sind daher im Kalenderjahr 2017 steuerlich relevant vom BF abgeflossen und daher auch im Kalenderjahr 2017 als Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid 2017 zur Gänze zu berücksichtigen.

Der BF erleidet durch diese Vorgangsweise, nach Kalenderjahren aufgeteilte Einnahmen als Pensionseinkommen im Nachzahlungszeitraum, aber nur einmalig und in Summe abgezogene Ausgaben an AMS-Rückzahlungen am Ende des Nachzahlungszeitraums, erhebliche Steuernachteile dadurch, dass die als Gesamtsumme abgezogenen Ausgaben nur zum Teil die Steuerlast des BF am Ende des Nachzahlungszeitraumes im Jahr 2017 mindern bis zum Nullbetrag an Einkommensteuer für 2017, aber nicht in den anderen Jahren des Nachzahlungszeitraumes steuermindernd wirken.

*Um diesen gravierenden Steuernachteil des BF vielleicht noch etwas zu verringern, hat der BF im Rahmen seiner grundsätzlichen Zustimmung zu dieser Vorgangsweise (Anlage ./E) um eine Aufteilung des AMS-Rückzahlungsbetrages auf die Kalenderjahre 2017 und 2018 ersucht, wie das selbständigen Unternehmern unter bestimmten Bedingungen gestattet wird, was aber von der Finanzbeamtin Fr. ***AB*** telefonisch ausgeschlossen wurde.*

Der BF erklärte sich unter diesen Umständen dann mit dem ursprünglichen Vorschlag des Finanzamtes mit den 5 Probebescheiden für 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 (Anlagen ./B1, ./B2, ./B3, ./B4 und ./B5) einverstanden und wartete auf die Zustellung der endgültigen Bescheide.

Diese Bescheide wurden als weitere Beschwerdeverentscheidungen für die Jahre 2013 bis 2016 auch übereinstimmend mit den Probebescheiden zugestellt und erst in fast 2 wöchigen Abstand wurde die, die Beschwerde abweisende Beschwerdeverentscheidung für 2017 zugestellt.

Die mit dem Satz:

*Die Rückzahlung an das AMS Steiermark stellt daher im Kalenderjahr 2017 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar suggerierte Botschaft, dass möglicher Weise die Rückzahlungen an das AMS Steiermark in dem Kalenderjahr 2018 abzugsfähige Werbungskosten darstellen könnten, erweist sich nur als eine boshafte Falle dieser Finanzbeamtin. Denn würde der BF diesen Weg durch einen Wiederaufnahmeantrag für 2018 tatsächlich versuchen, so würde die erwartete Abweisung der Wiederaufnahme für das Jahr 2018 mit der rechtlich richtigen Begründung wie unter Vorbringen 2) beschrieben erst 4 Wochen später von der Finanzbeamtin Fr. ***AB*** zugestellt werden, womit die Rechtsmittelfrist für die gegenständliche Beschwerdeverentscheidung für 2017 abgelaufen wäre und damit der BF auf die zumindest teilweise steuerliche Abzugsfähigkeit der Rückzahlungen an das AMS nachhaltig verzichten müsste.*

*Der BF hält die hiermit angefochtene abweisende Beschwerdeentscheidung vom 09.06.2020 für das Jahr 2017 daher für eine wissentliche und zur vorsätzlichen Schädigung des BF bewusst vorgenommene rechtswidrige Vorgangsweise der Finanzbeamtin Fr. ***AB***, weil sie offenkundig eine intensive Recherche mit der PVA vorgenommen hat zur Ermittlung der genauen Auszahlungen mit Auszahlungszeitpunkten des bereits 2017 einbehaltenen Betrages und ihr im Zuge dieser Zusammenarbeit mit der PVA nicht entgangen sein kann, dass Leistungsbescheide der PVA nach dem ASVG bereits mit Bescheiddatum (in diesem Fall der 12.1.2017 !) rechtskräftig werden und es sich bei ihren falschen „Feststellungen“ zu dieser essentiellen Rechtsfrage daher, insbesondere in Zusammenschau mit dem tatsächlichen Zeitpunkt der eigentlichen Abtretung am 13.11.2017 gemäß Anlagen ./F1 und ./F2, um haltlose Vermutungen wider besseren Wissens, als um bewusste Täuschungen, handelt.*

Begehren des Beschwerdeführers:

Ich begehre die Vorlage der Beschwerde vom 16.08.2018 über den Einkommensteuerbescheid vom 31.07.2018 für das Jahr 2017 ergänzt mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 09.06.2017 Anlage /A und diesem Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht.

Das Begehren der Beschwerde wird mit diesem Vorlageantrag wie folgt abgeändert:

A) Ich beantrage die ersatzlose Aufhebung

1) der Beschwerdeentscheidung vom 09.06.2020 Anlage /A wegen Rechtswidrigkeit

2) des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 31.07.2018 wegen Nichtberücksichtigung der abzugsfähigen Werbungskosten gemäß Probebescheid für 2017 Anlage ./B5

B) Ich beantrage weiters, dass das BfG dem Finanzamt Baden-Mödling den Auftrag erteilt, anstelle des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2017 vom 31.07.2018 einen neuen Einkommensteuerbescheid 2017 dem Beschwerdeführer zuzustellen, der dem zugestimmten Probebescheid für 2017 Anlage ./B5 entspricht.

C) Ich beantrage weiters die Durchführung einer Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht in Wien“

Beigelegt waren die im Text erwähnten Anlagen.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass der Beschwerdeführer die Anerkennung der Rückzahlung von AMS-Leistungen als Werbungskosten begehrt. Die Rückzahlung erfolgte durch Einbehaltung aus dem Titel einer Legalzession im Zusammenhang mit der nachträglichen Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension für den Auszahlungszeitraum der eingangs genannten AMS-Leistungen.

Dazu gab die belangte Behörde folgende Stellungnahme ab:

„Im Gegensatz zum bisherigen Streitthema der zeitlichen Zuordnung der vermeintlichen Werbungskosten im Hinblick auf deren Abflusszeitpunkt beantragt die Abgabenbehörde nunmehr die abweisende Beschwerdeerledigung aus folgenden Erwägungen:

Die in den Jahren 2013 bis 2016 wurden von der auszahlenden Stelle AMS Steiermark rechtskonform als gemäß § 3 EStG steuerfreie Bezüge an die Abgabenbehörde auf Basis von Abs 2 leg.cit. gemeldet. Sie wurden daher auch bei den Einkommensteuerveranlagungen als steuerfrei behandelt; allfällige Umrechnungen wurden in den wieder aufgenommenen Verfahren zur Einkommensteuer 2013 bis 2016 zur eingangs genannten Bezugszahl wieder rückgängig gemacht.

Die oben als Bezug habende Normen angeführten Regeln lassen daher keinerlei Raum für eine Anerkennung der streitgegenständlichen Rückzahlungen als Werbungskosten. Es darf angemerkt werden, dass der Beschwerdeführer durch die aus dem Bezugsverfahren bekannte Versteuerung seiner Pensionsnachzahlung nach dem Anspruchsprinzip auf Basis von § 19 Abs 1 Z 2 1. Fall EStG exakt so gestellt wird wie wenn er von Anfang an die von ihm erkämpfte Berufsunfähigkeitspension bezogen hätte und eben keine AMS-Leistungen erhalten hätte.

Ein Werbungskostenabzug der ursprünglich als steuerfreie Ersatzleistungen bezogenen und später bei Pensionsauszahlung wieder einbehaltenen AMS-Leistungen widerspricht daher dem Leistungsfähigkeitsprinzip ebenso wie der gebotenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Eine Anwendung höchstgerichtlicher Judikatur zu vordergründig ähnlichen Konstellationen bei nachträglich erstrittenen REHA-Geldern ist unsachlich, weil in diesen Fallkonstellationen die zunächst bezogenen Ersatzleistungen nachträglich als steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln sind (vgl. BMF-Info vom 19. Juli 2019 SZK-010222/0042-LSt/2019).“

Anfrage beim Arbeits- und Sozialgericht vom 9.10.2019 (zur GZ RV/7101083/2018)

Das Bundesfinanzgericht hat das Landesgericht Wr. Neustadt als Arbeits- und Sozialgericht am 9.10.2019 um Auskunft ersucht, ob das Verfahren zur Geschäftszahl ***GZ LG2*** bereits (rechtskräftig) abgeschlossen wurde bzw. bis wann mit einem Abschluss gerechnet werden kann.

Dazu gab das Arbeits- und Sozialgericht bekannt, dass das Verfahren ***GZ LG2*** durch Klagsrückziehung am 30.04.2019 beendet wurde.

Auskunftersuchen an die Pensionsversicherungsanstalt vom 28.1.2020 (zur GZ RV/7101083/2018)

Das Bundesfinanzgericht richtete am 28.1.2020 ein Auskunftersuchen an die Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle Niederösterreich und ersuchte um Bekanntgabe, ob die Verfahren

-) wegen Zuerkennung einer Invaliditätspension ab 1.11.2013 und
-) wegen Höhe der Nachzahlung
bereits abgeschlossen wurden. Sofern die Verfahren bereits abgeschlossen sind, wurde um Bekanntgabe des Betrages ersucht, der für das Arbeitsmarktservice Steiermark einbehalten wurde bzw. wie hoch der Betrag ist, der an den Beschwerdeführer ausbezahlt wurde und wann die Auszahlung erfolgte.

Mit Schreiben vom 11.2.2020 gab die Pensionsversicherungsanstalt bekannt, dass die Klage gegen den Bescheid vom 12.12.2017, mit dem eine Invaliditätspension ab 1.11.2013 zuerkannt wurde, zurückgezogen wurde und dies mit gerichtlichem Beschluss vom 7.5.2019 zur Kenntnis genommen wurde.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass von der Pensionsversicherungsanstalt zunächst € 82.251,04 mit Bescheid vom 12.12.2017 für das Arbeitsmarktservice Steiermark einbehalten wurde und davon am 9.7.2018 an das AMS € 31.163,36 und am 30.8.2018 € 7.316,09 an Frau ***Bf1_Gattin*** und € 43.771,59 an den Beschwerdeführer überwiesen wurde.

Beschluss vom 24.2.2020 (zur GZ RV/7101083/2018)

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 24.2.2020 beiden Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs die Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt sowie die jeweilige Beantwortung der anderen Verfahrenspartei mitgeteilt. Hinsichtlich des Sachverhalts wurde nachfolgende Ansicht bekannt gegeben:

„Im Bescheid vom 12.12.2017, mit dem die unbefristete Berufsunfähigkeitspension - bescheidmäßig - zuerkannt wurde, findet sich auf Seite 4 eine "Information über die Anweisung". Aus dieser Information ist ersichtlich, dass vom Bruttobetrag in Höhe von € 100.238,80 insgesamt € 12.875,57 an Lohnsteuer (neben Krankenversicherungsbeiträgen) einbehalten wurde und nur der Nettobetrag in Höhe von € 82.251,04 ausbezahlt bzw. mit dem AMS verrechnet wurde.

Nach (derzeitiger) Ansicht des Bundesfinanzgerichts wurden demnach:

-) in den Jahren 2013-2016 steuerfreie Leistungen des AMS ausbezahlt, nämlich Arbeitslosengeld und Notstandshilfe (§ 23 Abs 1 AIVG)

-) durch die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension diese bislang steuerfreien Leistungen zu steuerpflichtigen Pensionsleistungen

-) die Vorschussleistungen, die durch das AMS gewährt wurden, rückzahlungspflichtig.

Insofern liegt ein Sachverhalt vor, der jenem in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Randziffer 319b (zu Rehabilitationsgeldern) geschilderten Sachverhalt ähnlich ist.

c) Zu dem vom Beschwerdeführer beigelegten Ausdruck eines Rechtssatzes des Verwaltungsgerichtshof vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 ist anzumerken, dass es in dieser Entscheidung um die Umwandlung von Notstandshilfe in Rehabilitationsgeld ging.

Zum Rehabilitationsgeld wurde ausgesprochen, dass es unter § 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG zu subsumieren ist (weil es dem Krankengeld gleichgestellt wurde) und nicht als Pension iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG zu erfassen ist.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt wurde jedoch Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe in eine Berufsunfähigkeitspension umgewandelt. Insofern erscheint die Anwendbarkeit des § 19 Abs 1 Z 2 EStG, wonach Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, gegeben.

IV. In der Stellungnahme des Beschwerdeführers an das Bundesfinanzgericht vom 23.2.2020 (datiert auf der ersten Seite mit 31.1.2017) wird auf Seite drei vom Beschwerdeführer angeregt, dass neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2016 unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 durch das Finanzamt Baden Mödling erlassen werden.

Für ein solches Vorgehen würde ein Verfahren nach § 300 BAO zur Verfügung stehen. Demnach kann eine Abgabenbehörde einen angefochtenen Bescheid nur dann aufheben, - wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung (ausdrücklich) zustimmt, - das Bundesfinanzgericht die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde weitergeleitet hat und die gesetzte Frist noch nicht abgelaufen ist.

Die Abgabenbehörde trifft jedoch keine Verpflichtung, nach Weiterleitung einer ausdrücklichen Zustimmung den/die angefochtenen Bescheid(e) aufzuheben und neue Bescheide zu erlassen.

In Hinblick auf den umfangreichen Sachverhalt und zur Feststellung, gegen welche Beschwerdeentscheidungen Vorlagenanträge eingebracht wurden und welche Beschwerden tatsächlich dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden, regt das Bundesfinanzgericht an, dass das Finanzamt Baden Mödling mit dem Beschwerdeführer eine Niederschrift aufnimmt. In dieser Niederschrift kann bereits eine Zustimmungserklärung an das Bundesfinanzgericht gem. § 300 Abs 1 lit a BAO enthalten sein. Dies erscheint insbesondere dann zweckmäßig, wenn die belangte Behörde die Absicht hat, neue Bescheide, deren Inhalt mit dem Beschwerdeführer im Zuge der Niederschrift erörtert werden kann, zu erlassen.“

Dazu hat die belangte Behörde am 26.2.2020 wie folgt Stellung genommen:

„Im oben zitierten Erkenntnis hat der VwGH in Punkt 22 erkannt, dass eine ehemals steuerfreie Leistung des Arbeitsmarktservice gem. § 23 Abs 1 AIVG 1977 als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte Leistung zu beurteilen und dessen Rückzahlung (im Wege der Legalzession nach

§ 23 Abs. 6 AIVG 1977) gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

Gem. § 19 Abs 2 EStG 1988 sind Werbungskosten grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Das bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass die im Wege der Legalzession einbehaltenen Beträge im Jahr des Einbehaltes (Rückzahlung) als Werbungskosten anerkannt werden können.

Da die Invaliditätspension mit Bescheid vom 12.12.2017 (ab 1.11.2013) zuerkannt wurde und auch der Einbehalt durch das Arbeitsmarktservice im Jahr 2017 stattgefunden hat, kann der rückgezahlte Betrag ausschließlich im Kalenderjahr 2017 zu Werbungskosten führen.

Es sind daher aus Sicht der Abgabenbehörde die Einkommensteuerbescheide 2013 – 2016 nicht abzuändern, weshalb auch eine Niederschrift bzw Zustimmungserklärung gem. § 300 BAO nicht zweckmäßig erscheint.“

Mit E-Mail vom 2.3.2020 gab der Beschwerdeführer folgende Stellungnahme ab:

„1) Die unter 3)c) auf Seite 2 unten und auf Seite 3 oben aufgestellte These einer steuerlich unterschiedlichen Behandlung von Rehabilitationsgeld und einer Berufsunfähigkeitspension erscheint verfassungsrechtlich nach dem Gleichheitsgrundsatz rechtswidrig, da das Rehabilitationsgeld als Nachfolger der befristeten BU-Pension im Zuge einer Pensionsreform (Schüssel-Reform) eingeführt wurde.

Aus diesem Widerspruch der Ungleichbehandlung gleicher Einkommensarten wird insbesondere erkennbar, dass § 19 Abs. 1 Z 2 EStG nur dann keinen dem Gleichheitsgrundsatz verfassungsrechtlichen Bedenken entgegensteht, wenn mit Pensionen im § 19 Abs. 1 Z 2 EStG entweder nur die Alterspension und die vorzeitige Alterspension gemeint ist und jedenfalls nicht die dem Rehabilitationsgeld entsprechende Berufsunfähigkeitspension, die bis 2017 übrigens auch in meinem Fall rechtlich nur befristet gewährt wurde, also rechtlich identisch zum Rehabilitationsgeld, und erst nach 2017 bzw. ab 2017 unbefristet gewährt wurde, oder wenn die Nachverrechnung nach § 19 Abs. 1 Z 2 EStG nicht zwingend, sondern wahlweise mit der Standardabrechnung gemäß § 19 Abs. 1 EStG vom Einkommensbezieher gewählt werden kann.

Diese Frage der steuerlichen Ungleichbehandlung nunmehriger Rehabilitationsgeldbezieher mit den Beziehern von (befristeter) Berufsunfähigkeitspension sollte daher mit einem Gesetzesprüfungsantrag an den VfGH gestellt werden, was hiermit angeregt wird.

2) Betreffend der Absprache zu eventuellen neuen Bescheiden des Finanzamtes Baden wird diese Anregung meinerseits gerne angenommen, es wird ferner aber darauf hingewiesen, dass die Niederschrift beim Finanzamt Baden samt Bescheidausstellung ggf. länger dauern kann, als die derzeitige Fristsetzung vom BfG ist.

3) Betreffend der fehlenden Vorlageanträge für die Vorlage der abweisenden Beschwerdeentscheidungen zu den Wiederaufnahmeanträgen werden sämtliche Vorlageanträge erneut im Anhang dieses Emails übersendet.

Wie aus dem Datumseintrag in der digitalen Signatur ersichtlich, handelt es sich um die Originaldokumente, die offensichtlich bei der Finanzbehörde verloren gingen.“

Im Anhang dieses E-Mails wurden die erwähnten Vorlageanträge hinsichtlich der Wiederaufnahme- und Sachbescheide angehängt.

Mit Schreiben vom 10.5.2020, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 14.5.2020, gab der Beschwerdeführer seine „Zustimmung zur Vorgangsweise nach § 300 Abs. 1 lit. a) BAO für die Aufhebung der bisherigen Einkommensteuerbescheide und Neufestsetzung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016, beim BfG anhängig unter der GZ: RV/7101083/2018“. Die weiteren Ausführungen hinsichtlich dieser Zustimmungserklärung lauten:

„Das Finanzamt Baden Mödling hat einen Vorschlag für Probebescheide als Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013-2017 unterbreitet, die vom Beschwerdeführer geprüft wurden und mit einer geringen Veränderung einer Ausdehnung der Anerkennung eines Teils der Werbungskosten erst mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom Beschwerdeführer angenommen wurden.

Ich erteile daher ausdrücklich meine Zustimmung zur Aufhebung der mit der mit Beschwerde bekämpften und bereits dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016, beim Bundesfinanzgericht derzeit anhängig unter der GZ: RV/7101083/2018, im Sinne des § 300 Abs. 1 li. a) BAO verbunden mit einer Neufestsetzung der Einkommensteuerbescheide im Sinne der Probebescheide ergänzt mit meinem Veränderungsvorschlag der Aufteilung der zu berücksichtigenden Werbungskosten im Gesamtbetrag von € 31.163,36 mit € 24.283,79 im Streitjahr 2017 und mit € 6.679,57 im Streitjahr 2018.“

Nähere Angaben, warum gerade diese Aufteilung begehrt wurde, sind in der Zustimmungserklärung nicht enthalten.

Beschluss vom 17.8.2020 (zur GZ RV/7101083/2018)

Das Bundesfinanzgericht wandte sich mit Beschluss vom 17.8.2020 an das AMS Steiermark und gekehrte um Auskunft, wie sich der Betrag in Höhe von € 31.163,36, der im Juli 2018 von der Pensionsversicherungsanstalt an das AMS überwiesen wurde, zusammensetzt.

Darüber hinaus wurde das AMS Steiermark um Auskunft ersucht, wann (zu welchem Zeitpunkt) die AMS-Geschäftsstelle Leoben bei der Pensionsversicherungsanstalt den Übergang des Anspruchs geltend gemacht hat.

Am 11.9.2019 langte die mit 4.9.2019 datierte Antwort des AMS beim Bundesfinanzgericht ein. Die Antwort lautet:

„Das AMS hatte mit der Forderungsvoranmeldung nach § 23 AlVG vom 03.12.2013 den Übergang des Anspruches ab 29.11.2013 erfolgreich bei der PVA geltend gemacht und somit ist auch zu diesem Zeitpunkt die Wirkung der Legalzession eingetreten.

Weitere Forderungsanmeldungen folgten am 26.08.2014 aufgrund der neuerlichen Geltendmachung ab 6.8.2014 und am 02.02.2017 aufgrund der Geltendmachung ab 27.01.2017.

Mit Schreiben vom 09.10.2017 wurde das AMS Leoben von der PVA informiert, dass mit Vergleich vom 06.09.2017 die Invaliditätspension über den 31.10.2013 hinaus gewährt wird und die PVA ersuchte um Übermittlung der Bezugsbestätigung.

Da die Pensionshöhe noch nicht feststand und ein BVwG-Beschwerdeverfahren gegen den Bescheid der Regionalen Geschäftsstelle Leoben vom 05.04.2017 (aufgrund der Feststellung der Höhe des Leistungsbezuges ab 27.01.2017) anhängig war und aufschiebende Wirkung gewährt wurde, wurde weder eine Bezugsbestätigung übermittelt noch eine Ersatzforderung der PVA bekannt gegeben. Mit dem Hintergrund, dass der Übergang des Anspruches nur bis zur Höhe der nachzuzahlenden Pensionsbeträge wirksam ist und daher jene Vorschussleistung abzuschreiben ist, die die nachzuzahlende Pensionshöhe übersteigt.

*Am 10.11.2017 wurde das AMS telefonisch ersucht, die Höhe der Ersatzforderung bekanntzugeben. Aufgrund dessen wurde von der Sachbearbeiterin vorerst die ab 29.11.2013 bezogene Grundleistung auf den Pensionsvorschuss umgeschrieben. Bei der EDV-Eingabe passierte allerdings ein Fehler, sodass an Herrn Dipl.Ing. (FH) ***Bf1*** am 10.11.2017 eine „Mitteilung über den Leistungsbezug“ erging, welche ab 06.08.2014 einen Leistungsbezug mit einer falschen Höhe (wesentlich niedrigerer als vor der Umschreibung) auswies.*

*Daraufhin erfolgte die Berichtigung der Leistungshöhe ab 06.08.2014, sodass am 13.11.2017 eine neuerliche Mitteilung über den Leistungsanspruch ab 06.08.2014 an Herrn Dipl.HTL-Ing. ***Bf1*** erging.*

Aufgrund dieser Leistungs Umschreibung bzw. -berichtigung erging aber auch automatisch am 10.11.2017 und 13.11.2017 ein Schreiben über die Höhe des Erstattungsbetrages an die PVA.

Der PVA wurde jedoch am 15.11.2017 telefonisch mitgeteilt, dass beide Schreiben gegenstandslos sind, weil aufgrund eines anhängigen Verfahrens beim BVwG über die endgültige Höhe des Leistungsanspruches noch nicht entschieden wurde. Mit der PVA wurde

vereinbart, dass sie vom AMS informiert wird, sobald die tatsächliche Höhe der Ersatzforderung feststeht.

Am 18.12.2017 stellte das AMS durch eine Überlagerungsmeldung des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger fest, dass Herrn Dipl.HTL.Ing. ***Bf1*** für die Zeit vom 27.01.2017 bis 16.05.2017 rückwirkend Krankengeld von der NÖ-GKK gewährt wurde.

Mit BVwG-Erkenntnis vom 19.12.2017 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid vom 05.04.2017 abgewiesen. Daraufhin stellte Herr Dipl.HTL.Ing. ***Bf1*** einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens, welcher dann mit BVwG-Erkenntnis vom 20.4.2018 abgewiesen wurde.

Nach Erwaschen der Rechtskraft des BVwG-Erkenntnisses wurden mit den Bescheiden vom 18.06.2018 die bereits ausbezahlte Leistung für die Dauer des Krankengeldbezuges vom 27.01.2017 bis 16.05.2017 und die aufgrund der aufschiebenden Wirkung zu viel gewährte Leistung für die Dauer von 17.05.2017 bis 01.10.2017 zurückgefordert.

Ebenso wurde mit Feststellungsbescheid vom 18.06.2018 über den Leistungszeitraum ab 29.11.2013 und der Leistungsart sowie der Höhe der Leistung abgesprochen. Daraufhin wurde am 05.07.2018 der PVA die endgültige Höhe der Ersatzforderung von € 31.375,23 bekannt gegeben.

Die Ersatzforderung setzt sich wie folgt zusammen:

Datum		Anzahl	Leistungsart	ausbezahlt € täglich	ausbezahlt € gesamt
von	bis	Tage			
29.11.2013	29.01.2014	62	ALG	45,81	2.840,22
06.08.2014	07.09.2014	33	ALG	45,81	1.511,73
04.12.2014	08.12.2014	5	ALG	45,81	229,05
09.12.2014	31.12.2014	23	NH	42,30	972,90
01.01.2015	16.03.2016	441	NH	41,33	18.226,53
19.03.2016	31.03.2016	13	NH	41,33	537,29
14.04.2016	30.04.2016	17	NH	41,33	702,61
17.05.2017	01.10.2017	138	ALG	46,05	6.354,90
Summe Pensionsvorschuss 29.11.2013 bis 01.10.2017					31.375,23

Von der PVA wurden am 12.07.2018 € 31.163,36 zurückerstattet und in Folge wurde vom AMS die nicht gedeckte Ersatzforderung iHv € 211,87 abgeschrieben.

Abschließend wird noch angemerkt, dass eine Mitteilung über den Leistungsanspruch an die arbeitslose Person niemals eine Legalzession auslöst - auch nicht im Zusammenhang mit einer Umschreibung von der Grundleistung auf den Pensionsvorschuss.“

- 3 Förderungsanmeldungen nach § 23 AlVG (vom 03.12.2013, 26.08.2014 und 02.02.2017)
- 1 Mitteilung über den Leistungsanspruch (vom 10.11.2017)
- 2 Mitteilungen an die PVA betreffend Erstattungsbetrag (vom 10.11.2017 und 13.11.2017)
- 1 E-Mail an die PVA über die Bekanntgabe der Höhe der Ersatzforderung (vom 05.07.2018).
- 1 Feststellungsbescheid (vom 18.06.2018)
- 1 Aufstellung der Bezugsverläufe vor und nach der Umschreibung der Grundleistung auf Pensionsvorschuss
- 1 Auszug aus dem Praxiskommentar Krapf/Keul, AlVG

Mündliche Verhandlung

Zum Sachverhalt wird vom Beschwerdeführer ergänzt, dass sein Vorbringen in den Beschwerden ohne Berücksichtigung der vielen Rechtsauskünfte erstattet wurde, die er nachträglich eingeholt habe. Das Finanzamt habe nachträglich die Vorgehensweise abgehändert, wobei er mit dem Vorschlag einer Vorgehensweise nach § 300 BAO einverstanden gewesen wäre. Telefonisch wäre dem Beschwerdeführer mitgeteilt worden, dass eine Aufteilung der Werbungskosten auf 2017 und 2018 nicht möglich wäre, sondern die Werbungskosten alle im Jahr 2017 zu berücksichtigen seien. 2018 sei jedoch nicht richtig, weil der Abgang bereits mit Bescheid der PVA im Jahr 2017 war.

Zusätzlich hat der Beschwerdeführer eine Berechnung vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass sich für das Jahr 2017 eine Gutschrift in Höhe von € 5.425 ergebe.

Der Vertreter des Finanzamtes legte dar, dass AMS-Gelder in Höhe von € 31.163,36 in eine Berufsunfähigkeitspension umgewandelt wurden. Dabei handle es sich um zugeflossene Beträge. Durch die Umwandlung verliere das AMS-Geld seinen Charakter als steuerfreien Bezug und wandle sich in vorausbezahlte Pensionsbeträge. Durch den bescheidmäßigen Zuspruch habe der Bf den Anspruch erworben, weitere Zahlungen zu erhalten. Diese seien im Jahr 2018 nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen, Lohnsteuer, AMS-Rückforderung und anhängigen Exekutionen an den Bf ausbezahlt worden in Höhe von € 43.771,59 und der Bf habe ab 1.11.2013 die Nettopension ausbezahlt bekommen.

Die PVA habe Lohnzettel ausgestellt. Für 2013 einen korrigierten, für 2014-2017 erstmalige Lohnzettel. Aufsummiert ergeben diese in etwa der Betrag, der im Bescheid zugesprochen wurde.

§ 19 EStG sei anwendbar. Für Werbungskosten bliebe kein Raum. Der Bf sei exakt so gestellt worden, wie es dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche.

Zur VwGH-Entscheidung zum REHA-Geld gab der Vertreter der belangten Behörde an, dass Rehabilitationsgeld sei keine Pension. Dort sei der Zufluss entscheidend. Die Legalzession ändere daran nichts. Dort wäre es nötig gewesen, Werbungskosten anzuerkennen, sonst wäre es zu einer Doppelbesteuerung gekommen.

Der Beschwerdeführer replizierte, dass die Rückzahlung als Legalzession als Werbungskosten zu berücksichtigen sei, was für alle AMS-Vorschussleistungen gelte. Zunächst wären es immer steuerfreie AMS-Leistungen. Alle AMS-Leistungen seien dann zurückzuzahlen, wenn nachträglich eine steuerpflichtige Leistung zuerkannt werde.

Für die Pensionsnachzahlung wären € 12.875,57 an Lohnsteuer einbehalten worden. Daher sei die Rückzahlung als Werbungskosten zu berücksichtigen und zwar in dem Jahr, in dem der Bescheid der PVA erstellt wurde, weil in diesem Jahr der Abfluss stattgefunden habe.

Da es bereits den § 23 AIVG gibt, brauche man keinen Antrag an den VfGH. Die VwGH-Judikatur zur GZ Ra 2017/15/0025 gäbe es deshalb, weil in § 23 Abs 1 AIVG das REHA-Geld nicht enthalten sei; im Abs 8 hingegen schon. Die Judikatur stelle REHA-Geld mit anderen Vorschussleistungen gleich.

Aus dem Gesetz gehe hervor, dass in § 23 Abs 1 AIVG das REHA-Geld nicht enthalten sei. Generell seien AMS-Bezüge als Vorschuss zu sehen, wenn Anträge nach § 23 Abs 1 AIVG gestellt wurden. Entweder als Vorschuss auf eine steuerpflichtige Leistung, die zu einem späteren Zeitpunkt festgestellt werde oder falls es zu dieser steuerpflichtigen Leistung nicht komme, eben als AMS-Leistungen. Das Finanzamt lege § 23 AIVG falsch aus. Aus der VwGH-Judikatur sei klar ersichtlich, dass die Rückzahlung von Vorschussleistungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sei, weil es sonst zu einer Doppelbesteuerung komme. Genau eine solche Doppelbesteuerung treffe den Beschwerdeführer.

Dem entgegnete der Vertreter der belangten Behörde, dass die Rückzahlung von steuerpflichtigen Vorschussleistungen Werbungskosten gem § 16 Abs 2 EStG darstelle. Der Unterschied zwischen REHA-Geld und Pension liege darin, dass der Vorschuss auf das Reha-Geld nach Maßgabe des Zuflusses als steuerpflichtig anzusehen sei. Bei der Pension hingegen erfolge die Versteuerung nach dem Anspruchsprinzip. Daher stelle sich im Jahr der Zuerkennung nicht die Frage des Abflusses von Werbungskosten.

Zunächst habe der Bf ca. € 31.700 an AMS-Bezügen erhalten, die im Nachhinein als Pension definiert worden wären. Dann habe die PVA gesagt, dass der Bf bereits € 31.700 bekommen habe, die bekomme er nicht nochmals, dann müsse Lohnsteuer und Unfallversicherung abgezogen werden, genauso die Exekutionen. Ca. 43.000 € wurden ausbezahlt.

Der Beschwerdeführer verwies auf den Bescheid vom 12.12.2017 der PVA. Daraus sei ersichtlich, dass für den Nachzahlungszeitraum vom gesamten Pensionsbetrag die Lohnsteuer berechnet worden wäre. § 23 AIVG sei anzuwenden. Er habe sich die Erkenntnisse zum REHA-Geld angesehen; dort wäre es genauso, wie in seinem Fall.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde abweisend entscheiden.

Zum Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 gab der Beschwerdeführer an, dass er dagegen eine Klage erhoben habe, weil darin Versicherungsbeiträge zur

gewerblichen Sozialversicherung für das Jahr 2008 nicht berücksichtigt wurden. Im gerichtlichen Verfahren habe sich dann herausgestellt, dass nur solche Beiträge zu berücksichtigen seien, die in seinem Fall bis 1.10.2010 bezahlt wurden. Tatsächlich seien diese Sozialversicherungsbeiträge jedoch erst später bezahlt worden. Daraufhin habe er seine Klage zurückgezogen. Die Pensionsversicherungsanstalt habe keinen neuen Bescheid erlassen, sondern sich an den Bescheid vom 12.12.2017 gehalten.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe der Beschwerde beantragt und darin die Werbungskosten in Höhe von € 31.163,36 zu berücksichtigen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von mehreren Arbeitgebern und Krankengelder von der Gebietskrankenkasse. Zunächst bezog er für die Monate Jänner bis Oktober auch AMS-Leistungen, weil über seinen Antrag auf Zuerkennung einer unbefristeten Berufsunfähigkeitspension noch nicht endgültig entschieden war. Diese Berufsunfähigkeitspension setzt sich letztlich aus laufenden Pensionszahlungen ab November 2017 sowie aus einer Nachzahlung für die Monate Jänner bis Oktober 2017 zusammen, die jedoch im Jahr 2017 nicht ausbezahlt wurde. Darüber hinaus erzielte er noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Seit 1.11.2013 hat der Beschwerdeführer Pensionsvorschüsse vom Arbeitsmarktservice (AMS) bezogen, die vom AMS steuerfrei ausbezahlt wurden. In der Einkommensteuerberechnung 2013 bis 2015 sind entweder keine steuerfreien Leistungen enthalten oder diese waren nicht als besonderer Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. In der Einkommensteuerberechnung 2016 wurde kein besonderer Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Im September 2017 wurde vor dem Landesgericht Leoben ein Vergleich abgeschlossen, in dem sich die Pensionsversicherungsanstalt verpflichtete, eine Berufsunfähigkeitspension seit November 2013 zu gewähren.

Im Dezember 2017 wurde dem Beschwerdeführer mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt die Höhe der Berufsunfähigkeitspension, die ihm rückwirkend ab 1.11.2013 zuerkannt wurde, bekannt gegeben. Gleichzeitig verfügte die Pensionsversicherungsanstalt, dass der gesamte Nachzahlungsbetrag für den Zeitraum 11/2013 bis 10/2017 (vermindert um Krankenversicherungsbeiträge und Lohnsteuer), einbehalten wird, weil Regressforderungen geltend gemacht wurden. Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer eine Klage beim Arbeits- und Sozialgericht, die später wieder zurückgenommen wurde.

Das Arbeitsmarktservice hat erstmals im November 2013 der Pensionsversicherungsanstalt unter Hinweis auf § 23 Abs 6 AIVG bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer eine Leistung aus der Arbeitslosenversicherung als Vorschuss auf eine Pension erhält. Nach zwei Erstattungsschreiben mit falschen Beträgen vom November 2017 hat das Arbeitsmarktservice den exakten Betrag der AMS-Leistungen der Pensionsversicherungsanstalt erst im Jahr 2018 mitgeteilt. Im Anschluss daran wurden im Jahr 2018 vom einbehaltenen Betrag in Höhe von € 82.251,04 von der Pensionsversicherungsanstalt € 31.163,36 an das AMS überwiesen. Im August 2018 wurden schließlich € 7.316,09 an die Ehegattin des Beschwerdeführers und der Restbetrag in Höhe von € 43.771,59 an den Beschwerdeführer überwiesen.

Der von der Pensionsversicherung zunächst einbehaltene und später an das AMS überwiesene Betrag in Höhe von € 31.163,36 wurde weder in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2013-2016, noch im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 einkünftermindernd berücksichtigt.

Strittig ist, ob dieser Betrag in Höhe von € 31.163,36, der im Jahr 2018 von der Pensionsversicherungsanstalt an das AMS auf Grund der Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension ab 1.11.2013 mit Bescheid vom 12.12.2017 überwiesen wurde, für das Jahr 2017 bzw. generell als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

Beweiswürdigung

Im Jahr 2013 hat der Beschwerdeführer bei der Pensionsversicherungsanstalt einen Antrag auf Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension gestellt und dies auch dem AMS mitgeteilt; dies ergibt sich insbesondere aus der vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Niederschrift der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 28.10.2019. Der Antrag wurde zunächst abgewiesen und sodann eine Klage beim Landesgericht Leoben eingebracht – mit der Geschäftszahl ***GZ LG***; dies ergibt sich ebenfalls aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung am Bundesverwaltungsgerichts am 28.10.2019. Die diesbezügliche Aussage, die von einer Vertreterin des AMS stammt, ist insbesondere deshalb glaubhaft, weil dem Beschwerdeführer bis 31.10.2013 eine vorläufige Berufsunfähigkeitspension gewährt wurde und es naheliegt, im Zusammenhang mit dem Ende dieser vorläufigen Leistung einen neuen Antrag zu stellen. Darüber hinaus ist aus der Geschäftszahl der Klage beim Landesgericht ersichtlich, dass diese Klage im Jahr 2016 erhoben wurde.

Die Feststellung, dass dem Beschwerdeführer rückwirkend eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt wurde, ergibt sich insbesondere aus dem Bescheid der PVA vom 12.12.2017. Am 6. September 2017 schloss der Beschwerdeführer vor dem Landesgericht Leoben einen Vergleich mit der PVA Landesstelle Steiermark, wobei sich diese verpflichtete, dem Beschwerdeführer die Berufsunfähigkeitspension in gesetzlicher Höhe über den 31.10.2013 hinaus unbefristet zu gewähren.

Mit dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 wurden dem Beschwerdeführer Pensionseinkünfte zuerkannt. Die Pensionsversicherungsanstalt ermittelte auf Grund des vor Gericht am 6. September 2017 geschlossenen Vergleichs die Höhe der Berufsunfähigkeitspension. Aus dem Beschwerdevorbringen geht hervor, dass der Beschwerdeführer gegen diesen Bescheid eine Klage beim Landesgericht Wr. Neustadt erhoben hat. Dazu hat das Landesgericht Wr. Neustadt auf Grund einer Anfrage des BFG mitgeteilt, dass die Klage am 30.4.2019 zurückgezogen wurde. Die Pensionsversicherungsanstalt hat mit Schreiben vom 11.2.2020 gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben, dass mit Bescheid vom 12.12.2017 die Invaliditätspension ab 1.11.2013 zuerkannt wurde und die Klagsrückziehung zur Kenntnis genommen wurde. In der mündlichen Verhandlung hat der Beschwerdeführer die Gründe für die Klage und die Klagsrücknahme dargelegt. Demnach wären seiner Meinung nach zur Berechnung des Nachzahlungsbetrages auch Sozialversicherungsbeiträge für das Jahr 2008 heranzuziehen gewesen, die jedoch von der PVA unberücksichtigt blieben. Da eine genaue Begründung hierfür im Bescheid der PVA vom 12.12.2017 nicht enthalten war, musste er eine Klage gegen diesen Bescheid erheben. Im Zuge des gerichtlichen Verfahrens vor dem Landesgericht wurden dem Beschwerdeführer sodann von der PVA die Gründe für die Nichtberücksichtigung erläutert: Auf Grund seiner bereits zuvor bezogenen befristeten Berufsunfähigkeitspension war der Stichtag für die Berücksichtigung von Beitragszahlungen in seinem Fall der 1.10.2010. Tatsächlich wurden die Sozialversicherungsbeiträge jedoch erst danach bezahlt.

Im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 wurde der Nachzahlungsbetrag mit brutto € 100.238,80 ermittelt. Von diesem Nachzahlungsbetrag hat die PVA Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer einbehalten. Bei der Berechnung des Lohnsteuerbetrages blieben jene Leistungen, die der Beschwerdeführer im Zeitraum 11/2013 bis 10/2017 vom AMS erhalten hatte, unberücksichtigt. Die Lohnsteuer wurde somit vom Gesamtnachzahlungsbetrag berechnet. Die PVA hat jedoch darauf hingewiesen, dass der Nettobetrag (nach Krankenversicherungsbeiträgen und Lohnsteuern) in Höhe von € 82.251,04 zur Verrechnung für das Arbeitsmarktservice zunächst einbehalten werde, weil das AMS bereits Rückforderungsansprüche angemeldet hatte. Die exakte Höhe des Rückerstattungsbetrages an das AMS war zu diesem Zeitpunkt weder dem Beschwerdeführer noch der PVA bekannt, zumal vom AMS zwei Mitteilungen über einen Leistungsbezug mit unterschiedlichen Beträgen vorlagen, die letztlich beide falsch waren.

In einer Niederschrift zu einer mündlichen Verhandlung (Seite 10 der Verhandlungsschrift vom 28.10.2019) vor dem Bundesverwaltungsgericht im Jahr 2019, bei dem das AMS als belangte Behörde involviert war, findet sich hinsichtlich der Geltendmachung der Regressforderung durch das AMS folgendes:

„VR: Das heißt, dass Sie die Gelder von der PVA zurück holen können?“

BehV: Ja, das stimmt. Nachgefragt ob wir das dem BF als Vorschussleistung ausgezahlte Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe bereits zurückgeholt haben, gebe ich an, dass wir das nicht getan haben. [...]

VR: Warum wurde bisher die als Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe ausgezahlte Vorschussleistung nicht von der PVA zurückgeholt?

BehV: Weil beim Bundesverwaltungsgericht zu Zl: G302 2154766-1 ein Beschwerdeverfahren anhängig war, das mit Erkenntnis vom 19.12.2017 abgeschlossen wurde. Aufgrund dieses Verfahrens wussten wir nicht, wie hoch der Leistungsanspruch ab 27.01.2017 tatsächlich ist.

Das zu Zl: G302 215476671 abgeschlossene Verfahren wollte der BF mit Wiederaufnahmeantrag vom 28.12.2017 erfolglos wieder aufnehmen. Aufgrund dieser offenen Verfahren mussten wir mit der Erstattungsmeldung an die PVA zu warten. Das Wiederaufnahmeverfahren wurde am 20.04.2018 erledigt.“

Auch die Tatsache, dass von der PVA zunächst die gesamte Nettosumme der Nachzahlung einbehalten wurde und erst im Jahr 2018 einerseits an das AMS und andererseits an den Beschwerdeführer bzw. dessen Gläubiger ausbezahlt wurde, ist unstrittig und ergibt sich auch aus dem Antwortschreiben der PVA vom 11.2.2020 auf Grund eines Auskunftersuchens des Bundesfinanzgerichts. Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer ein Schreiben der PVA vom 9.7.2018 vorgelegt, in dem die PVA dem Beschwerdeführer mitgeteilt hat, dass von der einbehaltenen Ersatzforderung in Höhe von € 82.251,04 insgesamt € 31.163,36 an das AMS überwiesen wurden. Dieses Schreiben stimmt auch mit einem E-Mail der PVA an die belangte Behörde vom 13.5.2020 überein, in dem die PVA bekannt gab, dass die Auszahlungen im Juli (an das AMS) und August 2018 (an ***Bf1_Gattin*** auf Grund einer Exekution und an den Beschwerdeführer) erfolgten.

Im November 2017 versandte das AMS zwei Mitteilungen über den Leistungsanspruch für den Zeitraum 2013 bis 2017 mit unterschiedlichen Beträgen. Beide Schreiben hat der Beschwerdeführer vorgelegt. Parallel mit der Versendung dieser Mitteilungen über den Leistungsanspruch versandte das AMS auch jeweils ein Schreiben an die Pensionsversicherungsanstalt mit dem Betreff „Erstattung von Leistungen nach § 23 Abs 6 AIVG“. Beide Schreiben hat das AMS im Zuge der Beantwortung des Auskunftersuchens vom 17.8.2020 (vgl BFG RV/7101083/2018) vorgelegt. In der Beantwortung durch das AMS hat dieses auch darauf hingewiesen, dass das AMS die PVA im November 2017 telefonisch darauf hingewiesen habe, dass beide Schreiben als gegenstandslos zu betrachten wären, weil zu diesem Zeitpunkt beim Bundesverwaltungsgericht noch ein Verfahren anhängig war. Mit Bescheid vom 18.6.2018 hat das AMS festgestellt, dass dem Beschwerdeführer in den Zeiträumen vom 29. November 2013 bis 29. Jänner 2014, vom 6. August bis 7. September 2014 und vom 4. Dezember bis 8. Dezember 2014 ein Pensionsvorschuss in Höhe von täglich € 45,81, vom 9. Dezember bis 31. Dezember 2014 Pensionsvorschuss in Höhe von täglich €

42,30, vom 1. Jänner 2015 bis 16. März 2016, vom 19. bis 31. März 2016 und vom 14. bis 30. April 2016 Pensionsvorschuss in Höhe von täglich € 41,33 sowie vom 17. Mai bis 1. Oktober 2017 Pensionsvorschuss in Höhe von täglich € 46,05 gebühre. Gegen diesen Bescheid hat der Beschwerdeführer eine Beschwerde erhoben, über die vom Bundesverwaltungsgericht mit Erkenntnis vom 28.10.2019 (Datum der schriftlichen Ausfertigung: 16.12.2019) abweisend entschieden wurde. Die dagegen erhobene Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 8.7.2020 als unzulässig zurückgewiesen.

Mit E-Mail vom 5.7.2018, das ebenfalls der Beantwortung des AMS zum Auskunftersuchen vom 17.8.2020 beigelegt ist, hat das AMS die Pensionsversicherungsanstalt über die Höhe der Leistungen, die der Beschwerdeführer nach § 23 Abs 1 AlVG bezogen hat informiert und den Ersatz dieser Leistungen in Höhe von € 31.375,23 nach § 23 Abs 6 AlVG beantragt.

Die Feststellungen zu den Einkünften im Jahr 2017 und zu den übermittelten Lohnzetteln ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind auch unstrittig. Die Feststellungen zu den Einkünften des Beschwerdeführers und dazu, dass es in den Jahren 2013-2016 zu keiner Hochrechnung/Hinzurechnung kam, ergibt sich einerseits aus den Verwaltungsakten und andererseits aus dem Erkenntnis des BFG zur Geschäftszahl RV/7101083/2018 betreffend die Jahre 2013 bis 2016.

Rechtsgrundlagen

§ 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 lautet:

Steuerbefreiungen

§ 3.(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

[...]

5. a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen

§ 16 Abs 2 EStG 1988 lautet:

(2) Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

§ 19 EStG 1988 lautet:

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. 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.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,*
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie*
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.*

3. 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.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

§ 20 Abs 2 EStG 1988 lautet:

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder*
 - Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist oder*
 - Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 angewendet wird,*
- in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.*

§ 23 AIVG idF BGBl I 106/2015 lautet auszugsweise:

Bevorschussung von Leistungen aus der Pensionsversicherung

§ 23.(1) Arbeitslosen, die die Zuerkennung

1. einer Leistung aus dem Versicherungsfall der geminderten Arbeitsfähigkeit oder der Erwerbsunfähigkeit oder eines Übergangsgeldes aus der gesetzlichen Pensions- oder

Unfallversicherung oder

2. einer Leistung aus einem der Versicherungsfälle des Alters aus der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Pensionsgesetz, dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder eines Sonderruhegeldes nach dem Nachtschwerarbeitsgesetz

beantragt haben, kann bis zur Entscheidung über ihren Antrag auf diese Leistungen als Vorschuss auf die Leistung Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe gewährt werden.

(5) Der Vorschuss ist in der Höhe des gebührenden Arbeitslosengeldes (der gebührenden Notstandshilfe) zu gewähren. Sofern der regionalen Geschäftsstelle des Arbeitsmarktservice auf Grund einer schriftlichen Mitteilung des Sozialversicherungsträgers bekannt ist, dass die zu erwartende Leistung niedriger sein wird, ist die Vorschussleistung entsprechend zu vermindern. Der Vorschuss ist im Falle des Abs. 1 Z 2 rückwirkend ab dem Stichtag für die Pension zu gewähren, sofern der Pensionswerber den Antrag binnen 14 Tagen nach Ausstellung der Bestätigung gemäß Abs. 2 Z 3 gestellt hat.

(6) Hat eine regionale Geschäftsstelle einen Vorschuss nach Abs. 1 oder Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe oder eine sonstige Leistung nach diesem Bundesgesetz gewährt, so geht ein Anspruch des Arbeitslosen auf eine Leistung gemäß Abs. 1 Z 1 oder Abs. 1 Z 2 oder auf Rehabilitationsgeld für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Gebarung Arbeitsmarktpolitik in der Höhe der von der regionalen Geschäftsstelle gewährten Leistung, mit Ausnahme der Krankenversicherungsbeiträge, über, sobald die regionale Geschäftsstelle beim Träger der Sozialversicherung den Übergang des Anspruches geltend macht (Legalzession). Der Übergang des Anspruches wird nur bis zur Höhe der nachzuzahlenden Beträge wirksam und ist vorrangig zu befriedigen.

(8) Wird eine Leistung gemäß Abs. 1 oder Rehabilitationsgeld nicht zuerkannt, so gilt der Vorschuss als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe.

§ 79 Abs 123 AIVG lautet:

(123) § 23 und § 39a Abs. 4 in der Fassung des 2. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 35/2012, treten mit 1. Jänner 2013 in Kraft und gelten für Vorschussleistungen auf Grund der Beantragung von im § 23 Abs. 1 genannten Leistungen nach dem 31. Dezember 2012.

Rechtliche Beurteilung

Pensionsnachzahlung / laufende Pension:

Gemäß § 367 ASVG ist bei Anträgen aus den Versicherungsfällen der geminderten Arbeitsfähigkeit die Invaliditätspension oder Berufsunfähigkeitspension jedenfalls ein Bescheid zu erlassen (*Kneihls in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm § 367 ASVG Anm 21 ff*). Ein solcher

Bescheid des Versicherungsträgers tritt mit Erhebung einer Klage beim Arbeits- und Sozialgericht außer Kraft. Richtet sich die Klage inhaltlich (und nicht ziffernmäßig) auf den gesamten im Bescheid abgelehnten Leistungsanspruch, tritt der Bescheid zur Gänze, also auch in einem stattgebenden Teil außer Kraft (OGH 22.05.1997, 10 ObS 127/97t). Zu dieser Rechtsfolge kommt es auch dann, wenn in der Klage eine höhere Leistung begehrt wird als im Bescheid zuerkannt worden ist oder wenn in der Klage im Vergleich zu den im Bescheid festgestellten die Feststellung weiterer Versicherungszeiten gefordert wird (OGH 20.10.1987, 10 ObS 55/87). Dem Versicherungsträger ist im gerichtlichen Verfahren die Bestreitung des von ihm im bekämpften Bescheid zuerkannten Anspruchs bzw Anspruchsteils verwehrt, indem das Gesetz die zwingende und nicht ausschließbare Fiktion eines unwiderruflichen Anerkenntnisses vorsieht (*Neumayr in Neumayr/Reissner, ZellKomm³ § 71 ASGG Rz 4*). Gemäß § 71 Abs 2 erster Satz ASGG ist nach der Einbringung der Klage die Leistungsverpflichtung, die dem außer Kraft getretenen Bescheid entspricht, „als vom Versicherungsträger unwiderruflich anerkannt anzusehen“. Eine reformatio in peius ist jedoch durch § 71 Abs 2 ASGG und § 72 Z 2 lit c ASGG ausgeschlossen (*Neumayr in Neumayr/Reissner, ZellKomm³ § 65 ASGG Rz 3*). Unter Umständen hat der Versicherungsträger einen Wiederholungsbescheid auszustellen (vgl OGH 23.10.1990, 10 ObS 330/90).

Im Ergebnis liegt bei der der beschwerdegegenständlichen Nachzahlung von Berufsunfähigkeitspension immer noch eine Pension vor, die bescheidmäßig zuerkannt wurde. Auch die Pensionsversicherungsanstalt hat sich an ihren Bescheid gebunden gefühlt, da sie anderenfalls gar keine Auszahlung vornehmen durfte.

Es ist somit festzuhalten, dass die Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension mit Bescheid zu erfolgen hat, wobei es unmaßgeblich ist, ob es sich um eine rückwirkende Zuerkennung oder bloß um eine in der Zukunft wirkende Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension handelt. Bei einer rückwirkenden Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension kommt es – auf Grund der Rückwirkung – zu einer Nachzahlung der Pension für die Vergangenheit.

Da die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension des Beschwerdeführers mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt im Dezember 2017 erfolgte, handelt es sich für die Monate Jänner bis Oktober 2017 um „Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen“ wurde. Die Voraussetzungen des § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 liegen daher vor und die nachträglich zuerkannten Pensionsbeträge gelten steuerrechtlich in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Folglich musste von der pensionsauszahlenden Stelle auch ein Lohnsteuerabzug vorgenommen werden, der sich ebenfalls für das Jahr auswirkt, für das die Pension zuerkannt wurde. § 68 Abs 8 lit a EStG 1988 oder § 68 Abs 1 lit c EStG 1988 ist auf diesen Nachzahlungsbetrag jedoch nicht anwendbar, weil kein Vergleich iSd § 68 Abs 8 lit a EStG 1988 vorliegt und weil schon § 19 Abs 1 Z 2 EStG eine zusammengeballte Besteuerung verhindert (vgl BFG 15.4.2021, RV/7101083/2018). Unter Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre iSd § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 sind Bezüge für Lohnzahlungszeiträume zu verstehen, für die zwar Arbeitslohn gezahlt wurde, aber in einem zu

geringen Ausmaß, weshalb der Differenzbetrag nachgezahlt wird (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, § 67 Abs 8 EStG Rz 16). Somit scheidet auch eine Anwendbarkeit des § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 schon aus diesem Grund auf die Nachzahlung aus.

Werbungskosten:

Strittig ist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2017 in erster Linie die Frage, ob jener Betrag, den das Arbeitsmarktservice rückgefordert hatte (€ 31.163,36) als Werbungskosten zu berücksichtigen ist; einerseits ob überhaupt Werbungskosten vorliegen und andererseits ob diese im Jahr 2017 zu berücksichtigen sind.

Es ist somit zunächst zu klären, ob der Rückzahlungsbetrag überhaupt Werbungskosten darstellt.

Werbungskosten dem Grunde nach:

§ 16 Abs 2 EStG 1988 sieht die Berücksichtigung von Erstattungen (Rückzahlungen) von Einnahmen als Werbungskosten vor, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde.

Die Regelung geht auf die Stammfassung des EStG 1972 zurück, weil zuvor die Subsumption unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff nicht uneingeschränkt anerkannt war (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 205 mwN). Als eines von mehreren Beispielen für solche Rückzahlungen wird die Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten, die der Arbeitgeber getragen hat, genannt (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 205 mit Verweis auf LStR 2002 Rz 319), obwohl die Tragung solcher Kosten durch den Arbeitgeber nicht einmal zu einem steuerbaren Vorgang beim Arbeitnehmer führt (vgl § 26 Z 3 EStG 1988).

Kommt es zur Rückzahlung von Beträgen, die als Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen waren, liegen Werbungskosten nach § 16 Abs 2 EStG 1988 und damit gegebenenfalls negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0014).

Die Rückzahlung steuerfreier oder gar nicht steuerbarer Einnahmen führt gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu keinem Werbungskostenabzug (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0003).

Zur steuerlichen Berücksichtigung von Sozialleistungen finden sich insbesondere zwei Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs.

In der Entscheidung des VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 heißt es:

„Bemerkt wird, dass das eigentliche Beschwerdebegehren (laut Vorlageantrag) offenbar auf die Berücksichtigung der einbehaltenen "AMS-Gelder" als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 gerichtet war. Nach § 23 Abs. 8 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 idF BGBl. I Nr. 68/2014, AIVG 1977, gilt der Vorschuss für den Fall, dass Rehabilitationsgeld nicht zuerkannt wird, als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird hingegen - wie im Revisionsfall - Rehabilitationsgeld zuerkannt, ist die Leistung des Arbeitsmarktservice gemäß § 23 Abs. 1 AIVG

1977 als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte Leistung zu beurteilen. Dessen Rückzahlung (im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG 1977) ist gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.“

Dieser Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Eine Beschwerdeführerin bezog von April 2014 bis Juni 2015 einen steuerfreien Pensionsvorschuss (Notstandshilfe). Im Jahr 2015 stellte die Pensionsversicherungsanstalt einen Anspruch auf Rehabilitationsgeld rückwirkend fest. Daraufhin forderte das AMS die Gebietskrankenkasse auf, die Notstandshilfe gemäß § 23 Abs 6 AIVG an das AMS zu überweisen. Im Zuge der Abrechnung behielt die Gebietskrankenkasse vom Nachzahlungsbetrag in Höhe von € 9.755,28 zunächst Lohnsteuer ein. Vom verbliebenen Nettobetrag wurde auch die AMS-Leistung zur Gänze einbehalten und im Jahr 2015 an das AMS überwiesen.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 erfasste das Finanzamt auch das für das Jahr 2014 gewährte und im Jahr 2015 an das AMS überwiesene Rehabilitationsgeld als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Dazu hat der VwGH erkannt, dass Rehabilitationsgeld iSd § 143a ASVG unter § 25 Abs 1 Z 1 lit. c EStG 1988 (Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung) und nicht dem § 25 Abs 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung) zu subsumieren ist. Die Einordnung des Rehabilitationsgeldes als Bezug aus der Krankenversorgung hat Auswirkungen auf den Zuflusszeitpunkt iSd § 19 Abs 1 EStG 1988.

Weiters hielt der Gerichtshof fest, dass die Leistung des Arbeitsmarktservice gemäß § 23 Abs. 1 AIVG 1977 als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte Leistung zu beurteilen ist, wenn Rehabilitationsgeld nachträglich zuerkannt wurde und der AMS-Vorschuss zurückzuzahlen ist. Die Rückzahlung (im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG 1977) ist sodann gemäß § 16 Abs 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.

In der zweiten Entscheidung des VwGH vom 22.6.2020, Ro 2018/13/0009 heißt es:

Das Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe sind nach § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 steuerfrei, weshalb deren Rückzahlung grundsätzlich zu keinen Werbungskosten führen kann. Zu beachten ist allerdings die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 [...]. Genauso wie die „Hinzurechnungsvariante“ die zugeflossenen Arbeitslosenbezüge als steuerpflichtige Einnahmen behandelt wissen will, sind im Rahmen dieser Kontrollrechnung die im Veranlagungsjahr zurückgezahlten Arbeitslosengelder - wenn deren Zufluss steuerliche Auswirkungen, sei es im Wege der Umrechnungsvariante, sei es im Wege der Hinzurechnungsvariante, hatte - als Werbungskosten anzusetzen.

Dieser Entscheidung lag hingegen folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der dortige Beschwerdeführer erhielt vom AMS im Jahr 2012 steuerfreie Gelder (Notstandshilfe). Auf Grund von Rückforderungsbescheiden musste ein Teil der empfangenen

Leistungen aus vergangenen Jahren (2009 und 2010) im Jahr 2012 wieder zurückbezahlt werden, weil diese Leistungen unberechtigt bezogen wurden. Im Einkommensteuerbescheid 2009 war der besondere Progressionsvorbehalt des § 3 Abs 2 EStG 1988 zur Anwendung gelangt. Im Ergebnis führten die an sich steuerfreien Arbeitslosengelder dadurch zu einer höheren Steuerbelastung. Im Jahr 2010 wurden ausschließlich steuerfreie Bezüge (Notstandshilfe, Arbeitslosengeld) bezogen.

Zu einer Berücksichtigung der rückgezahlten Arbeitslosengelder kommt es nach diesem Erkenntnis nur dann, wenn die steuerfreien Bezüge in den Vorjahren die Einkommensteuer „im Grund des § 3 Abs 2 EStG erhöht“ haben, sei es im Rahmen der Hochrechnungsvariante, sei es im Rahmen der Kontrollrechnung (vgl. *Zorn*, RdW 2020, 643).

Der sachverhaltsmäßige Unterschied zum vorangegangenen VwGH-Erkenntnis liegt darin, dass zunächst Arbeitslosengeld/Notstandshilfe vom AMS bezogen wurde und sich später herausstellte, dass diese Bezüge zu hoch waren und deshalb teilweise zurückzuzahlen waren. Im VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 und auch im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt wurde jedoch kein reines (steuerfreies) Arbeitslosengeld/Notstandshilfe bezogen, sondern es wurden Vorschüsse auf steuerpflichtige Leistungen (steuerpflichtiges Rehabilitationsgeld bzw. steuerpflichtige Berufsunfähigkeitspension im Beschwerdefall). Nur für den Fall, dass die steuerpflichtige Leistung durch die Pensionsversicherungsanstalt nicht festgestellt worden wäre, wäre es gemäß § 23 Abs 8 AIVG beim Arbeitslosengeld/Notstandshilfebezug geblieben, der auch nicht zurückzuzahlen gewesen wäre.

Wird jedoch eine (steuerpflichtige) Leistung zuerkannt, gelten die bis dahin vom AMS bezogenen Leistungen als Vorschuss (§ 23 Abs 1 AIVG) auf die steuerpflichtigen Leistungen, zumal diese steuerpflichtigen Leistungen auch für jenen Zeitraum gewährt werden, für den zunächst die AMS-Leistung gebührte. In weiterer Folge hat das AMS einen Rückzahlungsanspruch. Der Empfänger der AMS-Leistungen und nunmehrige Empfänger der steuerpflichtigen Leistung (zB Rehabilitationsgeld) muss die Bevorschussung zurückzahlen. Damit das AMS den Vorschuss auch sicher bekommt, ist in § 23 Abs 6 AIVG eine Legalzession vorgesehen.

Der Entscheidung des BFG 4.12.2020, RV/5101261/2020 lag ein Sachverhalt zu Grunde, in dem ein Beschwerdeführer eine bedarfsorientierte Mindestsicherung vom Land Oberösterreich ausbezahlt bekommen hatte. Auf Grund eines Vergleichs vor dem Arbeits- und Sozialgericht wurde ihm sodann rückwirkend Rehabilitationsgeld zugesprochen. Die Nachzahlung wurde jedoch mit dem Sozialamt verrechnet, weil von der zuständigen Bezirkshauptmannschaft ein Ersatzanspruch geltend gemacht wurde. Die Auszahlung der Mindestsicherung erfolgte steuerfrei. Vom BFG wurde der Rückerstattungsbetrag an das Sozialamt als Werbungskosten anerkannt.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt wurde zwar kein Rehabilitationsgeld, sondern eine Berufsunfähigkeitspension bezogen. Dazu ist anzumerken, dass

-) das Rehabilitationsgeld die (zeitlich befristete) Berufsunfähigkeitspension ab 2014 ersetzt;
-) beides wird vom AMS bevorschusst (VwGH 22.2.2012, 2009/08/0052; OGH 21.3.2017, 10 ObS 160/16a);
-) für beide Leistungen sieht § 23 Abs 6 ALLG die selbe Legalzession vor – der Vorschuss muss somit an das AMS zurückgezahlt werden, wenn die Pension bzw. das Rehabilitationsgeld zuerkannt werden;
-) der Vorschuss kann vom AMS nur steuerfrei (§ 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG iVm § 3 Abs 2 EStG) ausbezahlt werden, weil eine steuerfreie AMS-Leistung jedenfalls dann vorliegt, wenn die Berufsunfähigkeitspension bzw. das Rehabilitationsgeld nicht gewährt werden;
-) beide Leistungen letztlich steuerpflichtig sind, allerdings sind sie unter einen anderen Tatbestand des § 25 EStG 1988 zu subsumieren.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt hat der Beschwerdeführer in den Jahren 2013 bis Oktober 2017 steuerfreie Leistungen des AMS erhalten und damit einen Teil seines Lebensunterhalts bestritten. Das AMS hat für diese Zeiträume Lohnzettel an die Finanzverwaltung übermittelt und darin steuerfrei Bezüge ausgewiesen. Diese AMS-Lohnzettel haben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen, die jeweils in den Folgejahren erfolgten, die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltes bewirkt.

Nachdem die Berufsunfähigkeitspension bescheidmäßig zugesprochen wurde, hat die Pensionsversicherungsanstalt einen Lohnzettel für das gesamte Jahr übermittelt, was die belangte Behörde dazu veranlasst hatte, die Einkommensteuerverfahren (auch für das Jahr 2017) wieder aufzunehmen. In den neuen Sachbescheiden sind die AMS-Lohnzettel nicht mehr enthalten; es kam zu keiner Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts, zumal nun auch ganzjährig bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Berufsunfähigkeitspension) vorlagen. Die Lohnsteuer wurde vom jährlichen Bruttopensionsbetrag, den die Pensionsversicherungsanstalt gewährte, berechnet.

In Summe hat der Beschwerdeführer von der PVA € 100.238,80 (brutto) bescheidmäßig als Nachzahlungsbetrag zugesprochen bekommen und bereits vom AMS (als Vorschuss auf diesen Betrag) € 31.375,23 erhalten. Vom Nettonachzahlungsbetrag in Höhe von € 82.251,04 wurden die steuerfrei bezogenen AMS-Leistungen, die nunmehr als steuerpflichtiger Pensionsvorschuss gelten, zurückgezahlt.

Hätte die Pensionsversicherungsanstalt den Antrag auf Berufsunfähigkeitspension bereits im Jahr 2013 bewilligt, hätte der Beschwerdeführer für den Zeitraum 11/2013 bis 10/2017 ebenfalls € 100.238,80 (brutto) – verteilt auf diesen Zeitraum als Pension erhalten. Er hätte jedoch keine AMS-Leistungen, die als Vorschuss auf die Pension gelten, bekommen.

Nach der hier vertretenen Auffassung kann es keinen Unterschied machen, ob eine Sozialleistung (Rehabilitationsgeld oder Berufsunfähigkeitspension) unter § 25 Abs 1 Z 1 lit. c EStG 1988 oder unter § 25 Abs 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu subsumieren ist. In beiden Fällen ist ein

Vorschuss, der vom AMS bezogen wurde, wieder zurückzuzahlen (§ 23 Abs 6 AIVG). Insofern ist der beschwerdegegenständliche Sachverhalt mit dem Erkenntnis des VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 und auch mit dem Erkenntnis des BFG 4.12.2020, RV/5101261/2020 vergleichbar. Die Rückzahlung des AMS-Vorschusses in Höhe von € 31.163,36 stellt daher entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs Werbungskosten dem Grunde nach gem § 16 Abs 2 EStG 1988 dar.

Waren die Einnahmen bei richtiger rechtlicher Beurteilung steuerpflichtig, wurden sie aber als nicht steuerpflichtig behandelt, führt die Rückzahlung dieser Einnahmen zu Werbungskosten; im Rückzahlungsjahr kann nicht die unrichtige rechtliche Beurteilung eines Vorjahres berichtigt werden (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 211). Auch die Erstattung steuerlich zu Unrecht nicht erfasster oder wegen Verjährung nicht mehr erfassbarer, aber steuerpflichtiger Einnahmen führt zu Werbungskosten (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 212 mit Verweis auf *Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm 146).

Abfluss (Zeitpunkt der Berücksichtigung der Werbungskosten):

In einem nächsten Schritt stellt sich die Frage, wann der Abfluss (die Rückzahlung) an das AMS erfolgte. Zurückgezahlte Einnahmen sind gemäß § 16 Abs 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung (§ 19 Abs 2 EStG 1988) als Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 22.6.2020, Ro 2018/13/0009; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Eine Ausgabe (ein Abfluss) liegt vor, wenn der geleistete Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101). Dabei ist unbeachtlich, aus welchen Mitteln die verausgabten Leistungen bestritten werden (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG¹⁸ § 19 Rz 31). Der Zeitpunkt der Ausgabe beim Leistenden und der Zeitpunkt der Einnahme beim Empfänger stehen grundsätzlich in einer zeitlichen Wechselbeziehung (zB *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 19 Tz 33). Entscheidend für den Abfluss ist das tatsächliche Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 19 Anm 39). Für den Zeitpunkt des Abfließens ist maßgeblich, wann der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Abgabepflichtigen ausgeschieden ist und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber verloren hat (VwGH 22.1.2004, 98/14/0025).

Die Abtretung (Zession) führt lediglich zum Gläubigerwechsel. Nach Verständigung des Schuldners von der Zession kann dieser schuldbefreiend nur noch an den neuen Gläubiger leisten (§ 1392 ABGB). Bei der Legalzession handelt es sich um einen Forderungsübergang auf den neuen Gläubiger kraft Gesetzes, ohne dass es eines Rechtsgeschäftes bedarf.

Forderungen können zahlungshalber oder an Zahlung statt abgetreten werden.

Die Zession lässt die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Zedenten grundsätzlich unberührt; ihm fließt die Einnahme (erst) mit Zugang beim Zessionar zu. Bei einer erfüllungshalber (zahlungshalber) hingegebenen Forderung erfolgt der Zufluss und ebenso der Abfluss erst dann, wenn die Forderung beim Zessionar eingeht (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 19 Anm 46; *Peyerl* in *Jakom*, EStG 2020¹³, § 19 Tz 26; BFG 21.3.2017, RV/1100554/2014).

Die wirtschaftliche Verfügungsmacht geht etwa bei Banküberweisungen dann verloren, wenn die Abbuchung durch die Bank tatsächlich durchgeführt wurde (VwGH 22.01.2004, 98/14/0025); bei einer rückwirkenden Abbuchung erfolgt der Abfluss erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Abbuchung, nicht hingegen an einem in der Vergangenheit liegenden, von der Bank gewählten Buchungstag. Hingegen wertet die deutsche Rechtsprechung als „Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung“ regelmäßig schon den Zeitpunkt, in dem der Schuldner seiner Bank den Überweisungsauftrag erteilt, wobei es nicht auf den Eingang beim Zahlungsempfänger (Zahlungserfolg) ankommt (vgl. BFH 24.8.2004, IX R 28/02 mwN). Es besteht also keine zwingend notwendige Korrespondenz zwischen Zuflusszeitpunkt und Abflusszeitpunkt, obwohl grundsätzlich die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben dergestalt verknüpft ist, dass der Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen beim Empfänger grundsätzlich ident ist mit dem Zeitpunkt, zu dem die entsprechende Ausgabe vom Leistenden erbracht wird (*Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG¹⁸ § 19 Rz 33).

Im Streitfall ist die Pensionsversicherungsanstalt Schuldner der Berufsunfähigkeitspension. Der Zuflusszeitpunkt dieser Berufsunfähigkeitspension ergibt sich aus § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 und ist demnach in jenem Kalenderjahr erfolgt, für das der Anspruch besteht. Ohne diese Bestimmung, wäre – nach der Grundregel des § 19 Abs 1 EStG 1988 – die Berufsunfähigkeitspension (Nachzahlung) für die Jahre 2013-2016 und für das Jahr 2017 erst im Sommer 2018 zugeflossen.

Eine Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrages von € 31.163,36 als Werbungskosten im Jahr 2017 kann nur dann in Betracht kommen, wenn auch ein Abfluss im Jahr 2017 stattgefunden hat.

Der Anspruch auf Pensionsvorschuss nach § 23 AIVG setzt zunächst die Einbringung eines Antrags auf eine Pension bei geminderter Arbeitsfähigkeit voraus. Nach dem AIVG kann Arbeitslosen, welche die Zuerkennung einer Pensionsleistung (etwa aus Gründen der Berufsunfähigkeit) beantragt haben, bis zur Entscheidung über den Antrag ein Vorschuss auf diese Leistung in Form von Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe gewährt werden (zB ASoK 2016, 499).

Der in § 23 AIVG geregelte Pensionsvorschuss ist eine Leistung aus der Arbeitslosenversicherung, die Personen, die eine der in § 23 Abs 1 AIVG genannten (Pensions)Leistungen beantragt haben, bis zur Entscheidung über diesen Antrag gebührt und somit der existenziellen Absicherung während des Zuerkennungsverfahrens dient. Dabei ist zu

unterscheiden, ob eine Leistung aus dem Versicherungsfall der geminderten Arbeitsfähigkeit (§ 23 Abs 1 Z 1 ALVG) oder eine Leistung aus dem Versicherungsfall des Alters (§ 23 Abs 1 Z 2 ALVG) beantragt wurde (vgl *Sdoutz/Zechner* in *Sdoutz/Zechner* (Hrsg), Arbeitslosenversicherungsgesetz: Praxiskommentar¹⁷ § 23 Rz 491). Der Pensionsvorschuss steht in der Höhe des gebührenden Arbeitslosengeldes bzw der gebührenden Notstandshilfe zu.

Wenn der Pensionsvorschuss gewährt wird, geht bei Zuerkennung der Pension gem § 23 Abs 6 ALVG ein Anspruch des Arbeitslosen auf eine Leistung gem Abs 1 Z 1 oder Z 2 leg cit oder Rehabilitationsgeld für denselben Zeitraum im Wege der Legalzession auf den Bund über, sobald die regionale Geschäftsstelle beim Träger der Sozialversicherung den Anspruchsübergang geltend macht. Dies gilt auch für Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder sonstige Leistungen nach dem ALVG (vgl *Sdoutz/Zechner* in *Sdoutz/Zechner* (Hrsg), Arbeitslosenversicherungsgesetz: Praxiskommentar¹⁷ § 23 Rz 500).

Damit ist die Legalzession des § 23 Abs 6 ALVG von einem Tätigwerden des Arbeitsmarktservice (AMS) als Zessionar abhängig. Der Anspruch, den der Beschwerdeführer als Gläubiger der Pensionsversicherungsanstalt hat, geht – ohne sein Zutun, aber auf Initiative des AMS – mit der Geltendmachung gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) auf das AMS über. Das AMS bestimmt somit den Zeitpunkt und die Höhe des Anspruchs, der übergehen soll.

Aus § 23 Abs 6 ALVG, der ausdrücklich vorsieht, dass der Anspruch des AMS vorrangig zu befriedigen ist, kann jedoch nicht geschlossen werden, dass es sich um eine Zession an Zahlungs statt handelt. Durch die Legalzession soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Forderung des AMS vorrangig zu befriedigen ist (vgl ErläutRV 1302 BlgBR 17. GP, 5). Im Zweifel erfolgen Zessionen zahlungshalber (OGH 26.09.1962, 7Ob275/62). Aus § 23 Abs 6 ALVG ist nicht ersichtlich, dass es sich bei dieser Legalzession um eine Zession an Zahlung statt handelt.

Geht man davon aus, dass ein Abfluss nur angenommen werden kann, wenn wirtschaftlich beim Leistenden eine Vermögensminderung eingetreten ist, so bedingt dies, dass der Steuerpflichtige (wirtschaftlich) Inhaber des Ausgabewertes gewesen ist, denn nur dann kann bei ihm etwas abfließen. Zum Inhaber des Pensionsanspruches gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt wurde der Beschwerdeführer erst im Jahr 2017. Somit kann vor 2017 kein Zahlungsabfluss (wirtschaftlich) stattgefunden haben.

Inhalt dieser Legalzession ist, dass eine Forderung, die der Empfänger des Nachzahlungsbetrages gegen die auszahlende Stelle hat, nicht ihm in voller Höhe ausbezahlt wird, sondern jener Teil davon in Abzug gebracht wird, den der Empfänger des Nachzahlungsbetrages einer anderen Stelle (zB AMS) schuldet. Die Verbindlichkeit gegenüber der anderen Stelle (zB AMS) ist aus dem Nachzahlungsbetrag zu leisten. Damit kann der Abflusszeitpunkt erst nach dem Zuflusszeitpunkt liegen.

Das AMS hat erstmals im Jahr 2013 die PVA davon in Kenntnis gesetzt, dass Vorschusszahlungen erbracht wurden. Allerdings kann nach der hier vertretenen Ansicht nicht der Gesamtbetrag der Forderung in Höhe von € 31.163,36 bereits im Jahr 2013 auf das AMS übergegangen sein, weil die Leistungen erst im Zeitraum 2013 bis 2017 erbracht wurden. Tatsächlich hat das AMS erst im Jahr 2018 den konkreten Betrag der Pensionsversicherungsanstalt bekannt gegeben.

Im Jahr 2017 hat die Pensionsversicherungsanstalt dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass sie den Nachzahlungsbetrag zunächst einbehält. Frei verfügen konnte der Beschwerdeführer über diesen Anspruch nicht. Weder wusste der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt, welchen Betrag das AMS als Rückforderungsbetrag geltend machen wird; noch konnte der Beschwerdeführer wissen, ob bzw. welche seiner Gläubiger Exekution führen (werden) und die PVA deshalb nicht schuldbefreiend an den Beschwerdeführer leisten kann. Letztlich hat auch eine Gläubigerin Exekution geführt. Erst im Jahr 2018 erfolgte sodann die Auszahlung – unter anderem an das Arbeitsmarktservice.

Die Zahlung der Pensionsversicherungsanstalt an das Arbeitsmarktservice erfolgte daher – steuerrechtlich – im abgekürzten Zahlungsweg. Mit der Zustellung des Bescheides der PVA vom 12.12.2017 kannte der Beschwerdeführer zwar den Bruttobetrag der Nachzahlung, konnte darüber jedoch nicht verfügen, weil die PVA den Gesamtbetrag einbehalten hat. Hätte der Beschwerdeführer seinen Anspruch gegen die Pensionsversicherungsanstalt aus der Nachzahlung einem Dritten abtreten wollen, hätte er nicht einmal angeben können, in welcher Höhe diese Abtretung erfolgen sollte. Erst im Jahr 2018 wurde der Beschwerdeführer über die Verwendung der einbehaltenen Gelder informiert und erhielt den Restbetrag in Höhe von € 43.771,59 ausbezahlt. Von einem Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Jahr 2017 kann daher nicht ausgegangen werden. Somit liegen im Jahr 2017 keine Werbungskosten hinsichtlich des Rückzahlungsbetrages vor.

Die konkreten Umstände, die zur Auszahlung des Nachforderungsbetrages im Jahr 2018 – einerseits an das Arbeitsmarktservice und andererseits an den Beschwerdeführer bzw. seine Gläubiger – geführt haben, dürften auch für die belangte Behörde erst im Jahr 2020 ersichtlich geworden sein. Dies hat jedoch auf das Einkommensteuerverfahren 2017 keinen Einfluss. *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG²¹ § 16 Rz 207/1 geht jedoch davon aus, dass in einem solchen Fall die seinerzeitige Einnahme lediglich Darlehenscharakter hatte und eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO nicht ausgeschlossen ist, falls das relevante Jahr bereits veranlagt ist; ein Anwendungsfall des § 295a BAO liegt hingegen nicht vor (zB *Jakom/Lenneis*, EStG¹³ § 16 Rz 54 und *Schubert* in *Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG § 16 Anm 146;).

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 war daher abzuweisen.

Zulässigkeit der 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.

Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage des Verlustes der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bei Legalzessionen ist nicht ersichtlich. Auch ist die Frage, ob die Rechtsprechung zu den Rehabilitationsgeldern auf Berufsunfähigkeitspensionen anzuwenden ist, nicht höchstgerichtlich geklärt. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Wien, am 15. April 2021