

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Februar 2021 gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2021 Steuernummer ***BF1StNr1***

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der **Arbeitnehmererklärung für das Jahr 2019** beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) unter anderem Werbungskosten in Höhe von 29.710,51 € und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 12.839,94 €.

Mit **Eingabe vom 07.03.2020** nahm die Bf. Stellung zu den beantragten Ausgaben.

Folgende Aufwendungen für das Jahr 2019 werden unter dem Titel Werbungskosten geltend gemacht:

Rückzahlung der Bundespensionskasse-Auszahlung aus 2016	4.523,33 €
Rückzahlung der AMS-Leistungen aus 2016	6.194,10 €
Rückzahlung der AMS-Leistungen aus 2017	10.994,51 €

Rückzahlung der AMS-Leistungen aus 2019	5.070,45 €
Rückzahlung der WGKK-Leistungen aus 2016	150,16 €
Rückzahlung der WGKK Leistungen aus 2017	2.440,10 €
Rückzahlung der WGKK Leistungen aus 2018	337,86 €
Summe Werbungskosten	29.710,51 €

Die Rückzahlungen an das Arbeitsmarktservice im Jahr 2018 in Höhe von 12.839,94 € werden als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht.

Rückzahlung der AMS-Leistungen aus 2018	12.839,94 €
---	-------------

Darstellung der im Jahr 2019 getätigten Rückzahlungen:

Rückzahlung der Auszahlung der Bundespensionskasse	4.523,33 €
Summe Rückforderung AMS	35.099,00 €
Summe Rückzahlung WGKK	2.928,12 €
Summe Rückzahlungen 2019	42.550,45 €

Die Bf. sei mit der Wirkung vom 30.06.2016 von ihrer Arbeitgeberin (X) gekündigt worden, woraufhin die Bf. eine Kündigungsanfechtungsklage beim Arbeitsgericht Wien anstregte, bei der sie sich auch letztlich erfolgreich durchsetzen konnte.

Die Kündigung wurde im April 2019 rechtskräftig aufgehoben und rückwirkend für ungültig erklärt.

Die Arbeitgeberin habe danach die gesamten Entgelte der letzten Jahre, d.h. während der Kündigungsanfechtungsklage (vom Juli 2016 bis April 2019) nachgezahlt.

Seit April 2019 arbeite die Bf. erneut bei ihrer damaligen Arbeitgeberin.

Auf Aufforderung des Arbeitsmarktservice, der WGKK und der Bundespensionskasse habe die Bf. sämtliche erhaltenen Einnahmen während ihrer Kündigungszeit in Höhe von insgesamt 42.550,45 € im Jahr 2019 zurückgezahlt.

Nach Ansicht der Bf. können nach den geltenden Steuergesetzen die aufgelisteten Rückzahlungen im Jahre 2019 als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Die Gründe seien:

- Die Einnahmen vom Arbeitsmarktservice, der WGKK und der Pensionskasse führten im Jahre 2016 bei der durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung zur höheren Steuerbelastung.
- Die Einnahmen von der WGKK in den Jahren 2016, 2017 und 2018 (diese wären nach dem rückwirkenden Wegfall der Kündigung grundsätzlich steuerpflichtig) wurden bei den Entgelt-Nachzahlungen im Jahre 2019 steuerlich berücksichtigt, sodass ihre Rückzahlung im Jahr 2019 Werbungskosten im Jahr 2019 darstelle.
- Die Einnahmen aus den Arbeitsmarktservice-Leistungen im Jahr 2017 würden bei der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2017 Berücksichtigung finden, sodass diese im Jahr 2019 als Werbungskosten geltend gemacht werden können.
- Die Einnahmen vom Arbeitsmarktservice bzw. von der WGKK würden im Jahre 2019 ohne Berücksichtigung der erfolgten Rückzahlung zu einer höheren Steuerbelastung führen.

In diesem Zusammenhang werde auf die Entscheidung des BFG vom 04.04.2018, RV/7101408/2017 verwiesen.

Die Rückzahlungen an das Arbeitsmarktservice im Jahr 2018 bzw. grundsätzlich alle getätigten Rückzahlungen im Jahre 2019 erfüllen die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung.

Diese Rückzahlungen sind:

- Zwingend: Die Rückforderungen vom Arbeitsmarktservice, WGKK und Pensionskasse erfolgten aufgrund der gesetzlichen Vorgaben.
- Außergewöhnlich: Die Rückzahlung von 3 Jahren Arbeitsmarktservice- bzw. WGKK-Einnahmen, die von Gesetzes wegen als Ersatzleistung zum gewöhnlichen Lebensunterhalt in den Arbeitslosenjahren dienten, sei in der Tat außergewöhnlich.
Die Entgelt-Nachzahlungen im Jahre 2019 als Folge der erfolgreichen Kündigungsanfechtung - der Hauptgrund für die Rückzahlung-Anforderungen des AMS und der WGKK führten zu einer weit höheren Steuerbelastung im Jahr 2019 als wenn sie unter normalen Umständen mit den für alle Arbeitnehmer gültigen Steuertarif in den jeweiligen Monaten/Jahren (2016 bis 2019) zur Auszahlung gebracht worden wären.
Diese Gleichbehandlung sei aber genau das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel im § 105 ArbVG, wonach ein Arbeitnehmer nach einer erfolgreich durchgeführten Kündigungsanfechtung nicht schlechter dastehen sollte, da die Kündigung ja rückwirkend aufgehoben wird.
- Belastend: Die Belastung liege weit über der Selbstbehaltsgrenze.

Aus all diesen Gründen ersuchte die Bf. um die Berücksichtigung der geltend gemachten Rückzahlungen als Werbungskosten bzw. außergewöhnliche Belastung, in eventu gänzlich als außergewöhnlicher Belastung.

Beigelegt wurden:

- Rückforderungen in Kopie
 - von der Pensionskasse Beilage A1; vom AMS Beilage A2; von der WGKK Beilage A3
- Bestätigung der Rückzahlungen
 - an die Pensionskasse Beilage B1; an das AMS Beilage B2; an die WGKK Beilage B3
- Gehaltszettel von Juli und September 2019 in Kopie
 - Juli 2019 Beilage C1; September 2019 Beilage C2
- Mitteilungen vom AMS und WGKK an Finanzamt:
 - 2017 Beilage D1; 2018 Beilage D2
- Kündigungsschreiben der Arbeitgeberin vom 21.03.2016 in Kopie Beilage E

Mit **Einkommensteuerbescheid 2019 vom 15.01.2021** wurden Werbungskosten in Höhe von 6.344,26 € berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Eingabe vom 08.02.2021 innerhalb offener Rechtsmittelfrist **Beschwerde** und führte begründend aus:

Beantragt werde die Anerkennung von Rückzahlungen von AMS- und WGKK-Leistungen für die Jahre 2017 und 2018 als Werbungskosten.

Rückzahlung der AMS-Leistungen vom 2017	10.994,51€
Rückzahlung der WGKK-Leistungen vom 2017	2.440,10 €
Rückzahlung der AMS-Leistungen vom 2018	12.839,94€
Rückzahlung der WGKK-Leistungen vom 2018	337,86 €

1) Werbungskosten gemäß § 16 EStG

Unbestritten sei es Tatsache, dass die Bf. März 2016 mit der Wirkung 30.06.2016 von ihrer Arbeitgeberin X GmbH gekündigt wurde.

Sie habe diese Kündigung zwecks Durchsetzung ihrer Rechte beim Arbeitsgericht Wien erfolgreich angefochten.

Das Arbeitsrechtsverfahren sei vom Obersten Gerichtshof mit seiner Entscheidung 9 ObA 25/19w vom 15.05.2019 rechtsgültig zu Gunsten der Bf. entschieden worden.

Seit diesem Zeitpunkt arbeite sie ununterbrochen und mit aufrechter Dienstverhältnis für ihre bisherige Arbeitgeberin Firma X GmbH weiter.

Ihre Kündigung sei somit im Jahre 2019 rechtsgültig aufgehoben und das Dienstverhältnis mit ihrer bisherigen Arbeitgeberin X GmbH mit allen Rechten und Pflichten „ex tunc“ wiederhergestellt worden.

Die OGH-Entscheidung 8 Obs 10/15a vom 29.09.2015 stelle unmissverständlich klar, dass mit dem Stattgeben der Anfechtungsklage die Kündigung eines Arbeitnehmers für rechtsunwirksam erklärt und „ex tunc“ vernichtet werde, wobei das Arbeitsverhältnis mit all seinen Rechten und Pflichten rückwirkend wieder auflebt.

Beweis:

- Beilage A: Kündigungsschreiben der Firma X GmbH vom März 2016
- Beilage B: OGH-Urteil 9 Ob A 25/19w: Fall der Beschwerdeführerin vom Mai 2019

Da in diesem Zusammenhang die der Bf. zugeflossenen Arbeitslosengelder der Jahre 2016 bis 2019 steuerrechtlich die entscheidende Rolle spielen, werde ihre rechtliche Würdigung näher erläutert:

Arbeitslosigkeit

Nach § 12 AIVG gilt:

(1) Arbeitslos ist,

1. wer eine (unselbständige oder selbständige) Erwerbstätigkeit (Beschäftigung) beendet hat,
2. nicht mehr der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung unterliegt oder dieser ausschließlich auf Grund eines Einheitswertes, der kein Einkommen über der Geringfügigkeitsgrenze erwarten lässt, unterliegt oder auf Grund des Weiterbestehens der Pflichtversicherung für den Zeitraum, für den Kündigungsentschädigung gebührt oder eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt oder eine Urlaubsabfindung gewährt wird (§ 16 Abs. 1 lit. k und l), unterliegt und
3. keine neue oder weitere (unselbständige oder selbständige) Erwerbstätigkeit (Beschäftigung) ausübt.

(3) Als arbeitslos im Sinne der Abs. 1 und 2 gilt insbesondere nicht:

a) wer in einem Dienstverhältnis steht; ...

Diese vorhin genannten Bedingungen führen im vorliegenden Fall zu den folgenden Ergebnissen:

Ad Abs. 1 Z 1) Das Dienstverhältnis sei im Mai 2019 „ex tunc“ wiederhergestellt worden. Es habe somit zu keinem Zeitpunkt eine Beendigung des Dienstverhältnisses gegeben.

Ad Abs. 1 Z 2) Alle Pflichtversicherungsbeiträge seien aufgrund der „ex tunc“-Aufhebung der Kündigung von der Arbeitgeberin X GmbH für die Jahre 2016 bis 2019 in die Versicherungen einbezahlt und für die jeweiligen Jahre auch gutgeschrieben worden.

Ad Abs. 1 Z 3) Da die bestehende Erwerbstätigkeit nicht beendet war, ist dieser Punkt auch irrelevant.

Ad Abs. 3 lit. a) Dieser Punkt bekräftigte erneut und unmissverständlich, dass die Bf. aus der Sicht des Arbeitslosenversicherungsgesetzes im den Jahren 2016 bis 2019 nicht arbeitslos war, da sie während dieses Zeitraumes in einem aufrechten Dienstverhältnis stand.

Zusammenfassend bedeute das aber für den vorliegenden Fall, dass aufgrund der erfolgreichen Kündigungsanfechtung und rückwirkender Aufhebung der Kündigung die Bf. ununterbrochen ein aufrechtes Dienstverhältnis mit der Firma X GmbH gehabt habe und somit niemals arbeitslos gewesen sei.

Arbeitslosengelder

Wie seien nun die von der Bf. empfangenen Arbeitslosengelder der Jahre 2016 bis 2019 steuerrechtlich zu bewerten. Schließlich seien diese der Bf. zugeflossen und könnten auch durch die geänderte Rechtslage nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Nach § 16 Abs. 2 AIVG gilt:

(2) Ist der Anspruch auf Kündigungsentschädigung strittig, oder wird Kündigungsentschädigung aus sonstigen Gründen nicht bezahlt, wird das Arbeitslosengeld (die Notstandshilfe) für diesen Zeitraum als Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung gewährt. Wird der Arbeitgeber von der Gewährung des Vorschusses verständigt, so geht der Anspruch des Arbeitslosen auf die fällige Kündigungsentschädigung für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Arbeitslosenversicherung in der Höhe des als Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) gewährten Vorschusses über und ist vom Arbeitgeber unbeschadet von Übertragungen, Verpfändungen oder Pfändungen der Kündigungsentschädigung vorrangig zu befriedigen. Das Recht auf gerichtliche Durchsetzung dieses Anspruches verbleibt jedoch beim Arbeitnehmer... so gilt das Gleiche hinsichtlich dieses Anspruches auf Insolvenz-Entgelt, und der Insolvenz-Entgelt-Fonds tritt an die Stelle des Arbeitgebers.

§ 16 AIVG enthalte somit eine Bestimmung, nach der bei strittigem Anspruch auf Kündigungsentschädigung (wie im vorliegenden Fall) vorschussweise Arbeitslosengeld bezahlt wird.

Gleichzeitig gehe der Anspruch auf Kündigungsentschädigung/Urlaubsentschädigung in der Höhe des bezahlten Vorschusses vom Arbeitslosen auf den Bund über (Legalzession), wobei der Arbeitgeber davon fristgerecht zu verständigen sei. Nach § 16 Abs. 2 AIVG gelte diese Regelung auch fürs Insolvenzentgelt.

Eine ähnliche Regelung finde sich auch in § 23 AIVG.

Nach § 23 Abs. 8 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977idF BGBl. I Nr. 68/2014, AIVG 1977, gilt der Vorschuss für den Fall, dass Rehabilitationsgeld nicht zuerkannt wird, als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird hingegen 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) sei gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Nach diesen rechtlichen Grundlagen sei somit klar, dass im Falle des schwebenden Kündigungsanfechtungsverfahrens das Arbeitsmarktservice Österreich an die Stelle des Arbeitgebers eintritt und die Arbeitslosengelder als Vorschuss bzw. Ersatzleistung des Arbeitgebers aufzufassen seien.

Sollte sich der Arbeitnehmer rechtlich im Kündigungsanfechtungsverfahren durchsetzen und dadurch das Dienstverhältnis „ex tunc“ mit allen Rechten und Pflichten wiederaufleben, werden die zugeflossenen Einnahmen während der Kündigungsanfechtungszeit grundsätzlich als steuerpflichtige Einnahmen zu qualifizieren sein, deren Rückzahlung gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen sei.

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Der Begriff "Bezüge und Vorteile" umfasse alle Einnahmen und geldwerte Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen.

Entscheidend sei, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hat (vgl. VwGH vom 08.11.1983, 83/14/0108). Sie umfasse auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer von dritten Personen zukommen, wenn diese Leistungen ihre Wurzel in dem Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH vom 16.01.1991, 89/13/0166).

Dass der Anspruch auf das Arbeitslosengeld als Versicherungsleistung seine Wurzel im Dienstverhältnis und somit in den monatlichen Zahlungen der Arbeitnehmer in die Arbeitslosenversicherung hat, entspreche der geltenden Gesetzeslage und auch der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte.

Nach der ständigen Rechtsprechung werde ebenfalls vertreten, dass das Arbeitslosengeld und Notstandshilfe zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören würden, wären sie nicht steuerfrei (vgl. VwGH vom 22.03.2017, Ro 2016/13/0004).

Nach den obigen Ausführungen seien allerdings die Zahlungen des Arbeitsmarktservice Österreich an die Bf. in den Jahren 2016 bis 2019 nicht als „Arbeitslosengeld“ zu qualifizieren, da sie während dieses Zeitraumes nicht arbeitslos gewesen sei.

Die Zahlungen des Arbeitsmarktservice Österreich an die Bf. resultierend aus den Vorteilen ihres Dienstvertrages würden nur als „Vorschüsse“ zu bezeichnen sein, welche somit nach erfolgreicher Kündigungsanfechtung in den jeweiligen Jahren steuerpflichtige Einnahmen darstellen.

Rückzahlungen:

Diese steuerpflichtigen Einnahmen unterliegen dem Zufluss-/Abfluss-Prinzip des EStG 1988.

Zurückgezahlte Einnahmen seien gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) als Werbungskosten zu berücksichtigen

Somit hätte die Bf. das Recht die Rückzahlungen der oben genannten Beträge (Arbeitsmarktservice Österreich- bzw. WGKK- Zahlungen der Jahre 2016 bis 2019) im Jahre 2019 als Werbungskosten geltend zu machen, da es sich bei diesen Beträgen um steuerpflichtige Einnahmen handelte.

2016:

Die Arbeitsmarktservice Österreich- bzw. WGKK-Zahlungen des Jahres 2016 in der Höhe von 6.344,26 € seien bereits von der Finanzbehörde als Werbungskosten basierend auf der geltenden Rechtslage (VwGH vom 22.06.2020, Ro 2018/13/0009) im Einkommensbescheid für das Jahr 2019 berücksichtigt worden, sodass die steuerliche Behandlung des Jahres 2016 rechtskonform erfolgt sei.

2017: Umrechnungs-Hinzurechnungs-Variante:

Im Jahre 2017 hatte die Bf. steuerpflichtige Einnahmen von ihrer Pensionsabfindung in der Höhe von 4.523,33 € erhalten.

Obwohl diese steuerpflichtige Abfindung aufgrund der § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keine Lohnsteuer verursachte, sei sie ein Einkommen im Sinne von § 2 Abs. 2 EStG 1988. Nach ständiger Rechtsprechung zählen auch sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einnahmen (VwGH vom 30.05.1995, 92/13/0276).

Die Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sei somit wegen der gleichzeitigen Zahlungen des Arbeitsmarktservice Österreich bzw. WGKK an die Bf. und Erhalt der Pensionsabfindung in diesem Jahr ausgelöst worden.

Die AMS- bzw. WGKK- Zahlungen des Jahres 2017 in Höhe von 13.434,61 € hätten allerdings ebenso aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 22.6.2020, Ro 2018/13/0009 von der Finanzbehörde als Werbungskosten berücksichtigt werden müssen, da es bei der Anwendung der Umrechnungs-/Hinzurechnungs-Variante der zugeflossenen Arbeitslosenbeträge nicht

darauf ankomme, ob dabei tatsächlich Lohnsteuer anfalle, sondern es vielmehr darauf ankomme, ob bei der Lohnsteuerermittlung die Regelung der § 3 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung komme und diese Anwendung eine steuerliche Auswirkung bewirke.

Da die Bf. im Jahre 2017 nicht ununterbrochen über das ganze Jahr AMS-Gelder bzw. Krankengelder bezog (über 14 Tage im Jahr: keine AMS- oder WGKK- Zahlung, siehe auch Einkommensbescheid für das Jahr 2017), sondern auch Einnahmen in Form von einer Pensionsabfindung hatte, musste somit die Umrechnungsvariante mit anschließender Hinzurechnungsvariante zur Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 durchgeführt werden.

Dabei wurde ein Lohnsteuersatz von 0,00 Prozent ermittelt, wobei es sich nach der Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages eine Steuer von -400 € ergab (Beweis: Einkommensteuerbescheid 2017 vom 28.09.2020). Bei der Kontrollrechnung nach der Hinzurechnungsvariante mussten die AMS- bzw. WGKK- Zahlungen in Höhe von 13.434,61 € berücksichtigt werden, welche nach Abzug der Sonderausgaben von 730 € und der steuerfreien 11.000 € und der Berücksichtigung von 25% Steuer für den Rest (426,15 €) und Abzug vom 400 € des Pensionistenabsetzbetrages einen Steuerbetrag vom 26,15 € ergeben würde.

Da der berechnete Steuerbetrag vom -400 € somit für die Bf. günstiger sei, sei somit die Umrechnungsvariante anzuwenden gewesen.

Die Finanzbehörde habe allerdings die Einkommenssteuer für 2017 mit 0 € festgesetzt und habe die vorhin berechneten Negativsteuer von -400 € verworfen.

Die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages war gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 deshalb angesetzt worden, da der Bf. kein Anspruch auf Verkehrsabsetzbetrag zugesprochen worden war und die Bf. Pensionsabfindung im Jahre 2017 bekommen hatte. Nach § 33 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 in der damaligen Fassung sei allerdings der Pensionistenabsetzbetrag nur maximal bis zu 110 € zu erstatten gewesen, wobei die Rückerstattung sich auch noch um steuerfreie Zulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 vermindert hätte. So sei es dazu gekommen, dass im gegenständlichen Fall die Einkommensteuer letztendlich auf 0 gesetzt wurde.

Nach den geltenden Steuergesetzen müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Negativsteuer gerechnet werden kann. Es müsse sich 1. aus der Einkommensteuerberechnung eine negative Einkommensteuer ergeben und 2. es müsse Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag bestehen (§ 33 Abs. 8 EStG 1988).

Die erste Voraussetzung sei unbestritten erfüllt (siehe Einkommensteuerbescheid 2017).

Die zweite Voraussetzung wäre im Falle der Arbeitslosigkeit des steuerpflichtigen im Betrachtungszeitraum (hier 2017) nicht erfüllt, da der Steuerpflichtige keine steuerpflichtigen Einnahmen hätte erzielen können.

Im nun vorliegenden Fall wäre sie allerdings erfüllt, wenn man die rückwirkende Aufhebung der Kündigung der Bf. durch den OGH im Mai 2019 berücksichtigt. Die Bf. hatte demnach im Jahr 2017 einen rechtsgültigen Dienstvertrag mit ihrer Arbeitgeberin X GmbH und sei eine Arbeitnehmerin mit allen Rechten und Pflichten gewesen.

In „LStR 2002, Lohnsteuerrichtlinien 2002“ werde hinsichtlich des Verkehrsabsetzbetrages festgestellt:

Ein Verkehrsabsetzbetrag von jährlich 400 Euro steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen (LStR 2002, Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 807)

Bei Beurteilung der Frage, ob bei einem Steuerpflichtigen ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis anzunehmen ist, sei nicht von dienstrechtlichen Vorschriften, sondern vom Dienstverhältnisbegriff des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen (VwGH vom 27.03.1996, 96/13/0012). Der Verkehrsabsetzbetrag schließe den Pensionistenabsetzbetrag aus. Bei Durchführung der Veranlagung stehe vorrangig der Verkehrsabsetzbetrag zu (LStR 2002, Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 808).

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 gilt:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 beziehen.

Nach diesen steuerrechtlichen Grundlagen stehe ebenfalls fest, dass im vorliegenden Fall aufgrund der rückwirkenden Aufhebung der Kündigung durch den OGH im Mai 2019 die Bf. den Anspruch auf dem Verkehrsabsetzbetrag in den Jahren 2016 bis 2019 uneingeschränkt hatte.

Die Arbeitgeberin habe auch nach dem rechtsgültigen Urteil des OGH die kompletten Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitnehmer und Arbeitgeber) für die Kündigungsanfechtungsjahre zurücküberwiesen. Da es bei den Sozialversicherungsbeiträgen

kein Zufluss- bzw. Abfluss-Prinzip gebe, seien auch diese Beiträge für die jeweiligen Jahre für die Bf. gutgeschrieben worden.

Die Bf. habe somit im Jahr 2017 auch den Anspruch auf Verkehrsabsetzbetrag wie jede andere Arbeitnehmerin mit einem aufrechten entgeltlichen Dienstvertrag gehabt.

Die Finanzbehörde habe diesen Umstand jedoch nicht berücksichtigt und habe den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 basierend auf ihrer Arbeitslosigkeit erstellt, wodurch ihr eine Gutschrift als Negativsteuer in der Höhe von 400 € (Verkehrsabsetzbetrag) im Jahre 2017 verwehrt blieb.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 sei mittlerweile in Rechtskraft gelangt, sodass die Berücksichtigung der Arbeitslosigkeit und der Arbeitslosengelder des Jahres 2017 bei der Anwendung der § 3 Abs. 2 EStG 1988 für die Bf. unwiderruflich Steuernachteile brachte.

Nach ständiger Rechtsprechung nehme der Gesetzgeber bei der Anwendung der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 bewusst die Tatsache im Kauf, dass es dabei zu Entlastungen bzw. Belastungen des Abgabepflichtigen im Zufluss- bzw. Abfluss-Jahr kommen kann, insbesondere wenn das Zufluss- und das Abfluss- Jahr zeitlich auseinanderliegen.

Die auch im gegenständlichen Fall vorliegende 0 € Lohnsteuer bei der Anwendung der § 3 Abs. 2 EStG 1988 im Jahr 2017 und die steuerliche Entlastung im Jahr 2019 bei der Rückzahlung als Werbungskosten seien somit die vom Gesetzgeber tolerierten Schwankungsbreiten der Anwendungsfälle.

In diesem Zusammenhang werde auch die Entscheidung des VwGH vom 17.02.1993, 89/14/0249 verwiesen:

„Zu Unrecht bezogene Fahrtkostenzuschüsse sind keine Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, sondern es handelt sich bei diesen Einnahmen um einen Vorteil aus einem bestehenden Dienstverhältnis des Abgabepflichtigen. Im Bezugsjahr sind sie den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 zuzurechnen, wobei es nicht darauf ankommt, ob für diese Beträge Lohnsteuer einbehalten wurde oder nicht. Ihre Rückzahlung im Folgejahr stellt Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1972 dar.“

Hier sei auch bei der Berücksichtigung der Rückzahlung von Vorteilen aus einem Dienstvertrag nicht drauf abgestellt worden, ob für diese Beträge seinerzeit Lohnsteuer einbehalten wurde oder nicht.

Auch in der von der Finanzbehörde zitierten Entscheidung des VwGH vom 22.06.2020, 2018/13/0009 werde darauf abgestellt, dass eine Rückzahlung von Arbeitslosengeld als

Werbungskosten zu berücksichtigen sei, wenn dieses bei der seinerzeitigen Auszahlung eine steuerliche Auswirkung hatte.

Die obigen Ausführungen zeigten, dass diese steuerliche Auswirkung im Jahr 2017 gegeben war, da anstatt einer Steuer-Gutschrift von 400 € die Bf. keine Gutschrift erhalten habe, da die berücksichtigte Arbeitslosigkeit und Arbeitslosengelder die Auszahlung einer Negativsteuer verhinderte.

Die AMS- bzw. WGKK- Zahlungen des Jahres 2017 in Höhe von 13.434,61 € hätten somit nach der Entscheidung des VwGH vom 22.6.2020, Ro 2018/13/0009 ebenfalls als Werbungskosten von der Finanzbehörde berücksichtigt werden müssen.

Beweis:

- Beilage C: Mitteilung über die Pensionsabfindung vom Juli 2017
- Beilage D: Lohnzettel 2017 mit SV-Beiträgen

2018: Arbeitslosengeld als steuerpflichtige Einnahme

Nach den obigen Ausführungen unter dem Punkt „Arbeitslosengelder“ werde bei der Berücksichtigung der Zahlungen von AMS bzw. WGKK ohnehin nicht auf die Anwendung der Umrechnungs-/Hinzurechnungs-Variante der § 3 Abs. 2 EStG 1988 ankommen, da diese von der Bf. erhaltenen Beträge grundsätzlich steuerpflichtige Einnahmen im Jahr 2018 darstellten.

Dies vor allem deshalb, da die Bf. im Jahre 2018 aufgrund der erfolgreichen Kündigungsanfechtung in einem aufrechten Dienstverhältnis stand und somit nicht arbeitslos gewesen sei und auch demgemäß keine steuerfreien Arbeitslosengelder hätte erhalten können.

Die AMS- bzw. WGKK-Zahlungen seien als steuerpflichtige Vorschussleistung zu bezeichnen, deren Rückzahlung gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen sei.

In diesem Zusammenhang werde auf die Entscheidung BVwG vom 12.05.2016, GZ: W145 2105023-1 verwiesen, wo es in einem ähnlichen gelagerten Fall allerdings im umgekehrten Sinn festgestellt wird:

„Im gegenständlichen Fall wurde rechtskräftig festgestellt, dass die vom Dienstgeber des Beschwerdeführers am 28.05.2014 zum 31.07.2015 ausgesprochene Kündigung des Dienstverhältnisses zum Beschwerdeführer rechtswirksam erfolgt ist. Dies bedeutet, dass der Beschwerdeführer im verfahrensgegenständlichen Zeitraum arbeitslos war. Gemäß den oben zitierten Gesetzesbestimmungen lag somit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Arbeitslosigkeit vor“.

Nach dieser Entscheidung liege eben keine Arbeitslosigkeit vor, wenn die Kündigung sich als rechtsunwirksam herausstellt.

Die Arbeitgeberin der Bf. habe im vorliegenden Fall die SV-Beiträge für das Jahr 2018 ebenfalls an die entsprechenden Sozialversicherungsträger überwiesen, sodass die SV-Beiträge für das Jahr 2018 bereits berücksichtigt seien.

Da die Arbeitnehmerveranlagung der Bf. für das Jahr 2018 erst im März 2020 erfolgte und der Einkommensteuerbescheid im September 2020 ausgestellt wurde, sei die neue Rechtslage (aufgrund der erfolgreichen Kündigungsanfechtung im Jahre 2019) der Finanzbehörde, insbesondere auch aufgrund des Begleitschreibens der Bf. an die Finanzbehörde vom 07.03.2020 bekannt gewesen.

Diese steuerpflichtigen Einnahmen der Bf. im Jahre 2018 resultierend aus den AMS- bzw. WGKK-Zahlungen führten allerdings zu keinem Lohnsteueraufkommen im Jahr 2018 (siehe Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018), welche allerdings ihre Qualifikation als steuerpflichtige Einnahmen nicht beeinträchtigt habe.

Es sei allerdings im Einkommensteuerbescheid vom 2018 erwähnt, dass die AMS- bzw. WGKK-Zahlungen des Jahres 2018 bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt worden seien, womit auch im Jahr 2018 die Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 bestätigt wurde.

Die AMS- bzw. WGKK- Bezüge waren auch gemäß § 84 bzw. § 3 Abs. 2 EStG 1988 von der bezugsauszahlenden Stelle (AMS bzw. WGKK) dem Finanzamt zu melden bzw. seien auch entsprechend gemeldet geworden (siehe ebenfalls Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018).

Da die Bf., wie vorhin erwähnt, auch im Jahr 2018 nach den rechtlichen Grundlagen Dienstnehmer iSd EStG 1988 gewesen sei und gleichzeitig AMS- bzw. WGKK- Zahlungen bezog, müsste nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorgegangen werden. Es sei dabei zu erwähnen, dass ein jährliches Einkommen mit 0,00 Euro oder eben Negativeinkünfte im Steuergesetz anerkannt sind und nichts Ungewöhnliches darstellen. Der Arbeitnehmer werde eine Veranlagung auch dann beantragen, wenn die Summe der anderen Einkünfte einen Verlust ergeben (Verlustveranlagung) oder der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu einer negativen Einkommensteuer führe (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Tz 11 zu § 41).

Dabei sei von der Finanzbehörde eine Lohnsteuer von 0 € ermittelt worden, wobei der Verkehrsabsetzbetrag von 400 € unberücksichtigt blieb (Beweis: Einkommensteuerbescheid 2018 vom 28.09.2020), wodurch der Bf. eine Gutschrift als Negativsteuer in der Höhe von 400 € (Verkehrsabsetzbetrag) im Jahre 2018 verwehrt blieb.

Bei der Hinzurechnungsvariante wären die Arbeitslosengelder als steuerpflichtige Einnahmen in der Höhe von 13.177,80 € bei der Veranlagung zu berücksichtigen gewesen: Nach Abzug der

730 € aufgrund der Sonderausgaben (siehe Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018) und der steuerfreien 11.000 € und der Berücksichtigung von 25% Steuer für den Rest (361,95 €) und Abzug vom 400 € des Verkehrsabsetzbetrages einen Steuerbetrag in Form einer Gutschrift vom 38,05 € ergeben würde.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 sei mittlerweile in Rechtskraft gelangt, sodass die Berücksichtigung der Arbeitslosigkeit und der Arbeitslosengelder des Jahres 2018 bei der Anwendung der § 3 Abs. 2 EStG 1988 für die Bf. unwiderruflich Steuernachteile brachte.

Gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zähle zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde.

Dass weder der Zeitpunkt des Zuflusses noch des Abflusses willkürlich waren, stehe aufgrund der erfolgten Kündigungsanfechtung beim Arbeitsgericht fest und werde von der Finanzbehörde auch nicht in Zweifel gezogen (nicht zuletzt wegen der Berücksichtigung der AMS-Zahlungen für das Jahr 2016 als Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019).

Somit müssten auch diese Beträge der AMS- bzw. WGKK-Zahlungen vom Jahr 2018 in Höhe von 13.177,80 € als Werbungskosten im Jahre 2019 berücksichtigt werden.

Beweis:

- Beilage E: Lohnzettel 2018 mit SV-Beiträgen

Zusammenfassung:

Aufgrund der obigen Ausführungen beantragt die Bf. die Finanzbehörde um die Berücksichtigung der AMS- bzw. WGKK-Rückzahlungen der Jahre 2017 und 2018 als Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 und somit um die Neuberechnung des Steuerbescheides des Jahres 2019.

Mit **Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 22.02.2021** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Erhält der Steuerpflichtige u.a. steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4

EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte u.a. Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

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. Die Steuerfreiheit für das Arbeitslosengeld ist eine Begünstigung, die aber nicht zu einer Progressionsminderung anderer Einkünfte führen soll. Dies erreiche die Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 dadurch, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden („Umrechnungsvariante“). Aus der Umrechnung darf aber keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten. Daher muss anhand einer Kontrollrechnung festgestellt werden, ob sich bei Hinzurechnung der betreffenden Bezüge als steuerpflichtige Einnahmen gegenüber der „Umrechnungsvariante“ eine niedrigere Steuer ergebe („Hinzurechnungsvariante“).

Da sowohl im Jahr 2017 als auch im Jahr 2018 keine steuerpflichtigen Einkünfte vorlagen, hatten sich die steuerfreien AMS- und WGKK-Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG nicht steuererhöhend ausgewirkt.

Daher könne auch die Rückzahlung der steuerfreien Einnahmen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu keinem (steuermindernden) Werbungskostenabzug führen.“

Mit Eingabe vom **15.03.2021** stellte die Bf. einen **Vorlageantrag** und beantragte die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 29.07.2021 wurde die Bescheidbeschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In diesem Vorlagebericht beantragte die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. bezog bis zum Jahr 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2016 wurde die Bf. von ihrer Arbeitgeberin X GmbH per 30.06. gekündigt. Ab diesem Zeitpunkt bis einschließlich 2019 erhielt die Bf. steuerfreie Gelder vom Arbeitsmarktservice und von der WGKK, im Jahr 2017 zusätzlich einen Bezug von der Bundespensionskasse AG.

Mangels steuerpflichtiger Einkünfte in den Jahren 2017 und 2018 wurden bescheidmäßig Einkünfte in Höhe von 0,00 € festgesetzt, die Einkommensteuer betrug jeweils 0,00 €.

Nach Anfechtung der Kündigung durch die Bf. wurde die Kündigung mit Urteil vom 15.05.2019, 9 ObA 25/19w rechtswirksam aufgehoben, das Dienstverhältnis wurde wiederaufgenommen und der Arbeitgeber der Bf. zahlte noch im Jahr 2019 die gesamten der Bf. zustehenden Entgelte vom Juli 2016 bis April 2019 nach.

In weiterer Folge wurde der Bf. sowohl vom Arbeitsmarktservice, von der WGKK als auch von der Bundespensionskasse die Rückzahlung der bereits ausgezahlten Beträge vorgeschrieben.

Die Bf. leistete die Rückzahlung an die Bundespensionskasse in Höhe von 4.523,33 € am 08.08.2019, an das Arbeitsmarktservice in Höhe von insgesamt 35.099,00 € (wobei ein Betrag von 5.070,45 € auf das Jahr 2019 fiel) am 12.08.2019 und an die WGKK in Höhe von 2.928,12 € am 22.11.2019.

Im Jahr 2019 machte die Bf. Rückzahlungen an das AMS für Leistungen aus den Jahren 2016, 2017 und 2019, an die WGKK für Leistungen aus den Jahren 2016, 2017 und 2018 und an die Bundespensionskasse aus dem Jahr 2017 als Werbungskosten bzw. die Rückzahlungen der AMS-Leistungen für das Jahr 2018 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Die für das Jahr 2016 geleistete Rückzahlungen (AMS-Leistungen in Höhe von 6.194,10 € und WGKK-Leistungen in Höhe von 150,16 €, in Summe 6.344,26 €) wurden im Einkommensteuerbescheid 2019 als Werbungskosten steuermindernd berücksichtigt.

2. Beweiswürdigung

Unstrittig ist, dass die Bf. per 30.06.2016 gekündigt wurde und ab diesem Zeitpunkt Arbeitslosengelder bezogen hat. Unstrittig ist weiters, dass der Dienstgeber die bis zum Beendigungszeitpunkt des Dienstverhältnisses zum 30.06.2016 anfallenden Zahlungen aus dem Dienstverhältnis bezahlt hat.

Die Bf. hat in weiterer Folge die Kündigung per se angefochten und wurde die Kündigungsanfechtung im Arbeitsrechtsverfahren zu Gunsten der Bf. entschieden. Die

Kündigung wurde ex tunc aufgehoben, der Dienstgeber hat im Jahr 2019 die Bf. wieder eingestellt und die ausstehenden Zahlungen aus dem Dienstverhältnis nachbezahlt.

Die Bf. hat im Jahr 2017 neben den Bezügen des Arbeitsmarktservice und der WGKK auch einen Betrag von der Bundespensionskasse als Abfindungsbetrag erhalten. Im Jahr 2018 erhielt die Bf. lediglich Einnahmen vom Arbeitsmarktservice und der WGKK.

Dem Finanzamt wurden die im Jahr 2017 von der Bundespensionskasse AG, von der Wiener Gebietskrankenkasse und vom Arbeitsmarktservice an die Bf. ausgezahlten Bezüge und im Jahr 2018 die vom Arbeitsmarktservice ausgezahlten Bezüge übermittelt.

Die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018 und 2019 sind aktenkundig.

Aus den Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018, jeweils vom 28.09.2020 ist ersichtlich, dass keine Einkünfte festgesetzt wurden, das Einkommen betrug aufgrund geltend gemachter Sonderausgaben -730,00 €, die Einkommensteuer wurde in Höhe von 0,00 € festgesetzt.

Die Rückforderungsbescheide vom Arbeitsmarktservice, der WGKK und der Bundespensionskasse befinden sich im Verwaltungsakt des Finanzamtes.

Die Rückzahlungen wurden mittels Kontoauszüge nachgewiesen und sind unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Nach § 6 AIVG 1977, BGBl. 609/1977 fällt das Krankengeld während der Arbeitslosigkeit unter diese Ersatzleistungen.

Gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 werden, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge wie Arbeitslosengelder oder Notstandshilfe nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umgerechnet. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt (Umrechnungsvariante); die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde (Hinzurechnungsvariante).

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

Bei Arbeitslosengeldern und Notstandshilfe handelt es sich um Ersatzeinkommen, welche unmittelbar vom vorangehenden Bruttoeinkommen abhängig sind und in einem bestimmten Verhältnis zu diesem stehen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus Betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach den erläuternden Bemerkungen zu BGBl I 100/2002 stellt diese Bestimmung klar, dass Zahlungen aus Betrieblichen Vorsorgekassen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind. Die Betrieblichen Vorsorgekassen sind damit Arbeitgeber, die von den ausbezahlten Abfertigungen Lohnsteuer zu berechnen und einzubehalten haben (vgl. Jakom/Lenneis, EStG¹³, § 25, Rz 9).

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,

- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

In den Jahren 2016 und 2019 erhielt die Bf. für einen Teil des Jahres Erwerbseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und für den restlichen Teil des Jahres (steuerfreie) Arbeitslosengelder.

Wie sich aus § 3 Abs. 2 EStG 1988 unmissverständlich ergibt, sind neben den steuerfreien Bezügen die für das restliche Jahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (Jakom/Laudacher, EStG¹³, 2020, § 3 Tz 122).

In den Jahren 2017 und 2018 bezog die Bf. (steuerfreie) Arbeitslosengelder und (steuerfreie) Leistungen von der WGKK. Im Jahr 2017 erhielt die Bf. neben ihren steuerfreien Einnahmen zusätzlich eine Zahlung von der Bundespensionskasse. Wenn die Auszahlung der Abfertigung an eine Pensionskasse wie in diesem Fall übertragen wird, fällt keine Lohnsteuer an (§ 67 Abs. 3 EStG 1988). Damit hat die Bf. im Jahr 2017 auch nur nicht steuerpflichtige (steuerfreie) Einnahmen erhalten.

Im Jahr 2018 bezog die Bf. ausschließlich steuerfreie Einnahmen, weshalb es aufgrund § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu keiner Kontrollrechnung kommt.

Aufgrund der Nachzahlung des Gehaltes bezog die Bf. für das ganze Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ihrem Arbeitgeber (auch wenn die Monate Jänner bis Mai erst im Nachhinein ausbezahlt wurden). Hochzurechnen ist in diesem Fall nicht.

Gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgelegt wurde.

Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gilt gemäß § 19 EStG 1988 das Zufluss-/Abflussprinzip.

Wenn die Bezüge dem Zu- und Abflussprinzip unterliegen, ergibt sich aus § 16 Abs 2 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988, dass die Erstattung von Einnahmen in dem Jahr als Ausgabe anzusetzen ist, in dem die Erstattung erfolgt.

Ein späterer Rückersatz an das AMS ändert weder die Qualifikation der Leistung als Arbeitslosengeld noch macht sie den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes iSd § 19 Abs. 1 EStG 1988 (und damit eine der Tatbestandsvoraussetzungen) rückgängig (BFG 05.08.2014, RV/7102918/2013; UFS vom 28.11.2007, RV/3145-W/07 und UFS vom 17.01.2011, RV/0313-F/10, siehe dazu Doralt, EStG17, § 19 Tz 11).

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen in Zusammenhang mit § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 steuerfreiem Arbeitslosengeld nicht abzugsfähig (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127).

Im Erkenntnis des VwGH vom 22.06.2020, Ro 2018/13/0009 wird das Zufluss-/Abflussprinzip bekräftigt, jedoch hinsichtlich der Rückzahlung von grundsätzlich steuerfreien Arbeitslosengeld und Notstandshilfe, deren Erhalt im Wege des besonderen Progressionsvorbehaltes nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfasst wurde, entschieden, dass im Jahr der Rückzahlung diese als Werbungskosten abzugsfähig sind: *„Zurückgezahlte Einnahmen sind gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 21, § 16 Tz 207ff). 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. Im Rahmen der Kontrollrechnung steht dem die Regelung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht entgegen, weil die „Hinzurechnungsvariante“ ja gerade die Steuerpflicht der Bezüge unterstellt.“*

Das heißt, dass eine Rückzahlung von Arbeitslosengeld und Leistungen von der Krankenkasse nur dann zu berücksichtigen ist, wenn diese bei der seinerzeitigen Auszahlung eine steuerliche Auswirkung hatte.

In den die Rückzahlung betreffenden Jahren 2017 und 2018 hatte die Auszahlung der Beträge keine steuerliche Auswirkung, laut Einkommensteuerbescheiden fiel keine Steuer an. In diesen Jahren wurden die erhaltenen Beträge nicht der Hochrechnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unterzogen, da die Bf. keine anderen Einkünfte hatte. Diese Beträge blieben somit im Ergebnis tatsächlich steuerfrei.

Die Rückzahlung dieser Beträge ist daher unter § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu subsumieren und führen zu keinen Werbungskosten. § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist lediglich deklarativer Natur und Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (siehe Jakom, EStG¹³, § 20, Tz 92).

Dies gilt auch, wenn eine Ausgabe nur die Rückgängigmachung einer steuerfreien bzw nicht steuerbaren Einnahme darstellt (VwGH vom 24.09.2003, 2000/13/0003).

Die Abzugsfähigkeit dieser Beträge würde daher nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem objektiven Nettoprinzip entsprechen, sondern zu einem ungerechtfertigten Vorteil für einen Steuerpflichtigen führen.

Die Rückzahlungen an das AMS und an die WGGK für die Jahre 2017 und 2018 und an die Pensionskasse sind daher aus oben angeführten Gründen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die für das Jahr 2016 getätigten Rückzahlungen, nämlich an das AMS in Höhe von 6.194,10 € und an die WGKK in Höhe von 150,16 €, insgesamt somit 6.344,26 €, wurden bereits im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 15.01.2021 steuermindernd als Werbungskosten berücksichtigt. Die im Jahr 2019 zurückgezahlten AMS-Bezüge wirken sich steuerlich nicht aus, da den Einnahmen vom AMS Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstehen. Von einer Kontrollrechnung ist abzusehen, da die Bf. für das ganze Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Zum Eventualvorbringen der Bf., dass im Falle der Nichtanerkennung der Rückzahlungen als Werbungskosten diese als außergewöhnliche Belastung einkünftermindernd anzusetzen sind, ist auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Wie schon aus dem Gesetzestext hervorgeht, muss der Steuerpflichtige mit den Ausgaben belastet sein. Die Bf. hat im gegenständlichen Fall lediglich im Nachhinein als zu Unrecht qualifizierte bezogene Geldleistungen zurückbezahlt und ist dadurch nicht belastet, womit schon die erste Tatbestandsvoraussetzung, nämlich eine Belastung, nicht gegeben ist.

Die beantragten Rückzahlungen sind schon aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Zu den Ausführungen zum Arbeitslosenversicherungsgesetz in der Beschwerde ist anzumerken, dass aufgrund der Aktenlage keine Klage auf Kündigungsentschädigung (Eine Kündigungsentschädigung ist ein Schadenersatzanspruch bei einem berechtigten vorzeitigen Austritt aus Verschulden des Arbeitgebers, z.B. Entgeltvorenthaltung. Sie umfasst alle Ansprüche, die Ihnen bei einer ordnungsgemäßen Kündigung durch den Arbeitgeber zustehen würden.) handelt, sondern die Kündigung per se angefochten wurde.

Auch § 23 ALVG ist in diesem Fall nicht anwendbar, weil die Bf. Arbeitslosengeld erhalten hat, welches keine Bevorschussung von Leistungen aus der Pensionsversicherung darstellte und darstellt.

Zu den Berechnungen der Negativsteuer ist auszuführen, dass gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 eine Negativsteuer nur zu erstatten ist, wenn gemäß Z 1 lit. cit. sich nach Abs. 1 (Tarif) und Abs. 2 (Familienbonus Plus und Absetzbeträge nach Abs. 4 bis 6, das sind der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag und Pensionistenabsetzbetrag) eine Steuer unter null ergibt; in diesem Fall ist der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zu erstatten. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag eine Einkommensteuer unter null, sind in der damals geltenden Fassung 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, das sind Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung, höchstens aber 400 € jährlich rückzuerstatten (§ 33 Abs. 8 Z 2 EStG 1988).

Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind nach der damals geltenden Fassung des EStG 75% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, höchstens aber 500 € jährlich rückzuerstatten (§ 33 Abs. 8 Z 3 EStG 1988).

Nachdem die Bf. keine Pflichtbeiträge in die gesetzliche Sozialversicherung gezahlt hat, ergibt sich weder aus einem Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag noch aus den Pensionistenabsetzbetrag eine Negativsteuer, die in die Berechnung einer Kontrollrechnung einbezogen werden könnte.

Insgesamt war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Der gegenständlichen zu lösenden Rechtsfrage kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, weil das Erkenntnis aufgrund der Gesetzeslage und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erging.

Wien, am 10. November 2022