

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Klara Verhounig, Kalvarienbergstraße 51, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 29. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird *abgeändert*.

Die **Einkommensteuer 2020** wird mit **€ -29.285,- (Gutschrift)** festgesetzt (*bisher lt. Finanzamt: € -166,-*).

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind den Entscheidungsgründen sowie den *Beilagen A und B* zu entnehmen; die Berechnung (*Beilage B*) bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Ärztin (Fachgebiet: Urologie).

In ihrem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung machte sie unter der Kennzahl 722 („Ausbildungs-, Fortbildungs-, Umschulungskosten“) einen Betrag von € 89.563,59 geltend.

Im angefochtenen **Bescheid** ließ das Finanzamt diese Kosten mit folgender Begründung nicht zum Abzug zu:

„Die Erstattung (Rückzahlung) von steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Einnahmen ist gemäß § 20 Abs. 2 EStG nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Sie wurden laut Gerichtsurteil

verpflichtet, die in Kroatien erhaltenen Gehälter zurückzuzahlen. Diese Gehälter waren nicht in Österreich steuerpflichtig, daher führt die Rückzahlung dieser Gehälter zu keinen Werbungskosten.“

Dagegen richtet sich die vorliegende **Beschwerde**. Die Bf. bringt darin vor:

„Die Höhe der eingetragenen Ausbildungskosten ergibt sich aus dem Rechtsurteil des kroatischen Bezirksgericht Zagreb vom 15.6.2020, mit welchem unsere Mandantin mit der Zahlung eines Schadenersatzes im Sinne des Ausbildungskostenrückersatzes iHv. € 89.563,89 verpflichtet wurde.

Ausbildungskosten sind gem. § 2d Abs. 1 AVRAG die vom Arbeitgeber tatsächlich aufgewendeten Kosten für die erfolgreich absolvierte Ausbildung, die dem Arbeitnehmer Spezialkenntnisse vermittelt, die er auch bei anderen Arbeitgebern verwerten kann. Die gesetzliche Regelung des Entgeltrückersatzes in Österreich erfolgt in § 2d Abs. 2 Satz 2 AVRAG, der wörtlich lautet: „Die Vereinbarung der Rückforderung des während einer Ausbildung nach Abs. 1 fortgezahlten Entgelts ist hingegen zulässig, sofern der Arbeitnehmer für die Dauer der Ausbildung von der Dienstleistung freigestellt ist.“ Während unsere Gesetzeslage und die Rechtsprechung zur Rückerstattung restriktiv auszulegen sind und untrennbar mit der Dienstfreistellung verbunden sind, räumt die kroatische Rechtsprechung dem Arbeitgeber umfassendere Möglichkeiten die Höhe der Ausbildungskosten sowie die Höhe des Ausbildungskostenrückersatzes zu bemessen. So ist es dazu gekommen, dass unsere Mandantin, obwohl sie, wie bei einer Facharztausbildung üblich ist, durchgehend im Krankenhaus gearbeitet hat, dennoch verpflichtet wurde, nicht nur die Kosten der Ausbildung zu tragen, sondern sämtliches bezogenes Entgelt zurückzuerstatten.

Bei dem von [der Bf.] geleisteten Betrag handelt es sich um Aus- und Fortbildungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, welche vorerst durch den Arbeitgeber getragen wurden und vom Arbeitnehmer aufgrund einer dienstvertraglichen Regelung anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses zu refundieren sind, und welche zum Zeitpunkt der Rückzahlung folglich Werbungskosten darstellen. (...)

Da es außer Frage steht, dass die Ausbildungskosten nun tatsächlich von unserer Mandantin rückerstattet wurden, und sie darüber hinaus dem Grunde nach als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG anzuerkennen sind, stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob in diesem Zusammenhang die Beschränkung gem. § 20 Abs. 2 EStG angewandt werden muss. (...)

Dem § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass bei der Einkünfteermittlung Aufwendungen nur denjenigen Einnahmen gegenübergestellt werden dürfen, mit denen sie zusammenhängen. Bleiben aber Einnahmen bei der Einkünfteermittlung außer Ansatz, dann müssen auch die mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben (genauer Aufwendungen) außer Ansatz bleiben und dürfen nicht etwa bei steuerpflichtigen Einnahmen,

mit denen sie nicht im Zusammenhang stehen, in Abzug gebracht werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, Tz 40). (...)

Die Ausbildung zur Fachärztin hat [die Bf.] in Kroatien absolviert. Im Anschluss an diese Ausbildung hat sie in Österreich eine Stelle angenommen und bezieht seither ihr in Österreich steuerpflichtiges Gehalt. Da die Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit in Österreich stehen, ist die Berücksichtigung der Werbungskosten bei der Besteuerung bzw. bei der Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer zu berücksichtigen. [Die Bf.] hat für ihre Stelle und ihr in Österreich steuerpflichtiges Einkommen einen hohen Preis im Sinne des Schadenersatzes gegenüber ehemaligem Arbeitgeber zahlen müssen (...)

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.2.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte begründend aus wie folgt:

„(...) Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nicht selbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

(...) Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteiles. Er ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht.

Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges" ist dabei grundsätzlich nicht im Sinne einer finalen Verknüpfung zwischen Einnahmen und Ausgaben zu verstehen, vielmehr genügt ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den steuerfreien Einnahmen besteht sohin aufgrund der gesetzlichen Regelung nur dann, wenn es sich bei den Ausgaben um besondere Kosten - bedingt durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland - handelt.

Zu den Werbungskosten zählt gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Die Erstattung (Rückzahlung) von steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Einnahmen ist im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

[Die Bf.] hat bis 2015 im Krankenhaus K in Kroatien gearbeitet, im Zeitraum 2007 bis 2012 wurde dort eine Spezialausbildung als Fachärztin für Urologie absolviert. Seit dem Jahr 2016 werden Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung bezogen.

Aufgrund des Gerichtsurteiles vom 15.6.2020 vom Amtsgericht K wurde [die Bf.] verpflichtet zur Rückzahlung aller gezahlter Gehälter, Gebühren für warme Mahlzeiten und Fahrtkosten etc., die ihr vom Krankenhaus in K während der Ausbildung zur Fachärztin gezahlt wurden. Es handelt sich daher nicht um klassische „Fortbildungskosten“, sondern hat [die Bf.] während der Facharztausbildung ein normales Gehalt bezogen, welches sie offenbar aufgrund der Vertragsverletzung zurückzahlen musste. Die Rückzahlung des eingeklagten Betrages steht somit eindeutig mit den Einnahmen aus dem Krankenhaus in K, Kroatien, in Verbindung. Diese Einnahmen waren und sind in Österreich nicht steuerbar.

Ein Abzug von Werbungskosten kommt daher im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Betracht.“

Dagegen brachte die Bf. fristgerecht den **Vorlageantrag** ein.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist seit Jänner 2016 als (angestellte) Ärztin in Österreich tätig.

Zuvor war die Bf. in Kroatien wohnhaft und beschäftigt. Sie begann am 19.3.2007 am Allgemeinen Krankenhaus K (Kroatien) ihre Facharztausbildung in Urologie. Am 25.11.2014 konnte sie die Ausbildung (mit der Facharztprüfung) abschließen.

Auf Grund des mit ihrem Arbeitgeber, dem Krankenhaus K, abgeschlossenen Vertrages (über die Facharztausbildung) war die Bf. verpflichtet, nach Bestehen der Facharztprüfung mindestens so lange als Urologin am Allgemeinen Krankenhaus K zu arbeiten, wie ihre Facharztausbildung gedauert hatte.

Die Ausbildung dauerte (nach Abzug von Mutterschutz- bzw. Karenzzeiten) etwas mehr als 5 Jahre. Per 3.1.2016 kündigte die Bf. ihren Arbeitsvertrag mit dem Krankenhaus K. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte sie etwas länger als 1 Jahr (nach Abschluss der Ausbildung) im Krankenhaus gearbeitet.

Da die Bf. sohin ihren Arbeitsvertrag frühzeitig kündigte, erging von Seiten des Krankenhauses eine „Entscheidung“ vom 9.12.2015 (welche dem BFG über Vorhalt in beglaubigter Übersetzung vorgelegt wurde), mit welcher das Krankenhaus seine Forderungen gegenüber der Bf. geltend machte. Diese „Entscheidung“ hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

*„1. [Die Bf.], Fachärztin für Urologie, ist verpflichtet, innerhalb von 15 Tagen nach Erhalt dieser Entscheidung einen Betrag von 540.009,13 Kuna (fünfhundertvierzigtausendneun Kuna und dreizehn Lipa) an das Girokonto des Allgemeinen Krankenhauses K (...) als **Schadenersatz** zu*

zahlen, wegen Nichterfüllung der Verpflichtungen aus dem Vertrag über die Facharztausbildung Nr. 01/3-715-07 vom 05.03.2007, weil sie den Arbeitsvertrag am 03.01.2016 gekündigt hat.

2. Falls [die Bf.] die Verpflichtung aus dem Punkt 1. dieser Entscheidung nicht erfüllt, wird Allgemeines Krankenhaus K beim zuständigen Gericht in K eine Klage auf Schadensersatz gemäß Punkt 1. dieser Entscheidung einreichen.

3. Zahlt die genannte Person den festgelegten Betrag nicht innerhalb der unter Punkt 1. dieser Entscheidung genannten Frist, so fallen bis zum Tag der Zahlung Zinsen darauf an.

(...) [Die Bf.] hat ihren Arbeitsvertrag zum 3. Januar 2016 gekündigt. Bis zum festgelegten Datum hat die genannte Person 1 Jahr, 1 Monat und 8 Tage abgeleistet, und sie hat noch 3 Jahre, 11 Monate und 25 Tage zu arbeiten, was zeigt, dass sie die Verpflichtung aus dem Vertrag über die Facharztausbildung nicht erfüllt hat.

In Übereinstimmung mit Art. 6. des Vertrags über die Facharztausbildung ist die genannte Person verpflichtet, bei Nichterfüllung von Verpflichtungen aus Art. 2, Art. 3. und Art. 4. des Vertrags bzw. bei Nichtabschluss der Ausbildung oder Nichtabschluss der Ausbildung innerhalb der Frist oder bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Allgemeinen Krankenhaus während der Ausbildung oder vor Ablauf der Zeit, zu der sie nach der Facharztausbildung verpflichtet war, durch eigenes Verschulden oder Willen, alle bezahlten Gehälter, Gebühren für warme Mahlzeiten, Fahrtkosten sowie alle anderen finanziellen Beträge, die das Allgemeine Krankenhaus im Zusammenhang mit ihrer Ausbildung hatte, erhöht um Beiträge, die im Zusammenhang mit der Zahlung dieser gezahlt wurden, erhöht um gesetzliche Verzugszinsen ab dem Datum der Zahlung des Gehalts bzw. dem Erhalt eines anderen finanziellen Betrags zurückzuzahlen, sowie alle Schäden, die sich aus der Nichteinhaltung der Bestimmungen des Vertrags über Rechte und Pflichten bei der Facharztausbildung ergeben, zu ersetzen.

Auf der Grundlage der Berechnung wurde sie beauftragt, an das Allgemeine Krankenhaus K den Hauptbetrag in Höhe von 387.234,06 HRK und aufgelaufene Zinsen auf den genannten Hauptbetrag in Höhe von 99.639,29 HRK, die Transportkosten in Höhe von 42.336 HRK und aufgelaufene Zinsen auf diese Summe 10.799,78 HRK, insgesamt 540.009,13 HRK zurückzuzahlen.

Da die Genannte ihren Arbeitsvertrag zum 03.01.2016, also vor Ablauf der ausbildungsbedingten Arbeitspflicht, gekündigt hat, wurde die Entscheidung, wie im Wortlaut beschrieben, getroffen. (...)“

Die Bf. strebte in der Folge eine Einigung mit dem Krankenhaus an, die Vergleichsbemühungen blieben aber erfolglos. Letztlich beschritt das Krankenhaus K den Gerichtsweg, welcher mit dem (in beglaubigter Übersetzung aus dem Kroatischen vorliegenden) Urteil des „Gespanstschtsgerichtes“ Zagreb vom 26.5.2020 endete. Sowohl die Bf. als auch das Finanzamt

geben das Datum dieses Urteils fälschlich mit „15.6.2020“ an, tatsächlich ist dieses aber mit 26.5.2020 datiert (s. S. 7 des Urteiles). In diesem heißt es auszugsweise:

„Das Gespanschaftsgericht Zagreb als zweitinstanzliches Gericht (...) in der Rechtssache der Klägerin-Widerbeklagten Allgemeines Krankenhaus K, (...) gegen die Beklagte -Widerklägerin [Bf.] wegen Schuldenablösung, entschied in der Sitzung des Gremiums am 26. Mai 2020 über die Klage der Beklagten-Widerklägerin gegen das Urteil des Amtsgerichts in K (...) vom 17. Oktober 2019.

Das Gericht entschied: Die Klage der [Bf.] wird als unbegründet zurückgewiesen und das Urteil des Amtsgerichts in K, (...) vom 17. Oktober 2019 wird bestätigt. Der Antrag der Beklagten-Widerklägerin auf Erstattung der Kosten der Zusammensetzung der Klage wird als unbegründet zurückgewiesen. (...)

Begründung: Das erstinstanzliche Urteil forderte die Beklagte auf, der Klägerin den Betrag von 427.092,77 HRK mit gesetzlichen Verzugszinsen zu zahlen (...), sowie die Prozesskosten iHv. 49.482,68 HRK zu erstatten. (...)

In dem vorhergehenden Verfahren wurde festgestellt (und dies ist im Wesentlichen zwischen den Parteien nicht umstritten),

- dass die Klägerin am 5. März 2007 mit der Beklagten einen Vertrag über die Facharztausbildung in Urologie geschlossen hat, mit der sie am 19. März 2007 beginnen (...) soll;

- dass sich die Beklagte gemäß Art. 4 dieses Vertrags verpflichtete, nach der bestandenen Fachprüfung, als Facharzt für Urologie innerhalb und außerhalb des Sitzes der Klägerin, doppelt so lange zu arbeiten, wie die Fachausbildung dauerte. Dieser Artikel wurde durch Annex 1 geändert, sodass der Assistenzarzt danach gebunden ist, nach der bestandenen Facharztprüfung, bei der Klägerin als Facharzt für Urologie so lange zu arbeiten, wie die Facharztausbildung dauerte. Im Art. 5 wurde festgelegt, dass die Beklagte die Lohnersatzleistung, die Fahrtkosten oder die Entschädigung für das Leben getrennt von der Familie während der Fachausbildung gezahlt bekommt, alles in Übereinstimmung mit den geltenden gesetzlichen oder sonstigen Vorschriften, (...)

- dass nach der Bestimmung von Art. 6 Absatz 1 desselben Vertrags, eine Verpflichtung zwischen den Parteien eingegangen ist, dass die Beklagte im Falle der Nichterfüllung ihrer Verpflichtungen aus Art. 2, 3 und 4 des Vertrages, bzw. im Falle, dass sie die Ausbildung nicht abschließt oder nicht fristgerecht abschließt, oder im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Krankenhaus während ihrer Ausbildung oder vor Ablauf der Zeit, bis zu der sie im Arbeitsverhältnis bleiben musste, auf eigenes Verschulden oder Willen, verpflichtet ist, alle Beträge an das Allgemeine Krankenhaus K zurückzuzahlen, also alle gezahlten Gehälter,

Gebühren für warme Mahlzeiten, Fahrtkosten sowie alle anderen finanziellen Beträge, die das Allgemeine Krankenhaus K im Zusammenhang mit ihrer Ausbildung hatte, erhöht um die Beiträge, die im Zusammenhang mit diesen Zahlungen gezahlt wurden, sowie die gesetzlichen Verzugszinsen ab dem Datum der Zahlung des Gehalts, bzw. Erhalt eines anderen finanziellen Betrags. (...)

- dass die Facharztausbildung der Beklagten 5 Jahre, 1 Monat und 3 Tage gedauert hat, in welchem Zeitraum die Beklagte **2 Jahre, 5 Monate und 27 Tage bei der Facharztausbildung außerhalb der Arbeitsorganisation der Klägerin verbrachte, nämlich im Zeitraum vom 28. Mai 2012 bis zum 26. November 2014** (versehentlich wurde in der Begründung einmal das falsche Datum geschrieben ...), an diesem Tag hat sie die Fachprüfung bestanden;

- dass die Beklagte vor Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung nach Art. 4 des Vertrags über die Facharztausbildung am 3. Dezember 2015, beginnend mit dem 3. Januar 2016, schriftlich den Arbeitsvertrag mit der Klägerin kündigte, wobei sie bis zu diesem Zeitpunkt 1 Jahr, 1 Monat und 8 Tage für die Klägerin arbeitete, und die Verpflichtung für einen Zeitraum von 3 Jahren, 11 Monaten und 25 Tagen nicht erfüllte;

- dass die Klägerin während des Zeitraums der Facharztausbildung im Zeitraum vom 1. Juni 2012 bis zum 25. November 2014 für Gehälter und Gehaltszuschläge sowie Fahrtkosten nach den Ergebnissen und Meinungen eines Sachverständigen, auf denen das Gericht seine Entscheidung basierte und gegen die die Parteien keine Einwände hatten, der Beklagten insgesamt 427.092,77 HRK zahlte, die gesamten Verzugszinsen bis zum 12. September 2016 betragen 133.250,91 HRK, die die Beklagte mit der Zahlung von 83.768,23 HRK teilweise beglichen hatte, so dass die Schulden der Beklagten am 12. September 2016 insgesamt 476.575,45 HRK betragen, wovon sich 427.092,77 HRK auf den Kapitalbetrag der Schuld und 49432,58 HRK auf Verzugszinsen bezieht.

In dieser Phase des Verfahrens ist umstritten, ob die Beklagte verpflichtet ist, diesen Betrag an die Klägerin zu zahlen.

Das erstinstanzliche Gericht hat auf eine vollständig und korrekt festgestellte Sachlage materielles Recht korrekt angewandt, als der Forderung der Klägerin stattgegeben wurde. (...)

Ausgehend von diesen Bestimmungen des Schuldrechtsgesetzes und unter Berücksichtigung des Vertrags über die Facharztausbildung, unter klarer Angabe seines Inhalts, und ausgehend von den Bestimmungen von Art. 7, Absatz 1 und Art. 219, Absatz 1 der Zivilprozessordnung, hat die Klägerin den tatsächlichen Vertragsinhalt nachgewiesen, während die Beklagte keine Tatsache nachgewiesen hat, die sie von ihren Verpflichtungen aus dem Vertrag entbinden würde, dementsprechend war die Forderung der Klägerin unter Berücksichtigung der Bestimmung von Art. 4 des Vertrags über die Facharztausbildung als begründet anzunehmen. (...)

Auf der Sitzung der Zivilabteilung des Obersten Gerichtshofs der Republik Kroatien (...) vom 23. November 2016, wurde der rechtliche Standpunkt angenommen, dass ein Facharzt, der den Arbeitsvertrag vor Ablauf der vertraglichen Frist kündigt, dazu verpflichtet ist, wenn dies vertraglich vereinbart wurde, die gezahlten Bruttogehälter (als Teil der Facharztausbildungskosten) der Gesundheitseinrichtung, mit der der Vertrag geschlossen wurde, zurückzuzahlen, unabhängig davon, wo die Facharztausbildung durchgeführt wurde (...)

Durch den Vertrag über die Facharztausbildung ermöglichte die Klägerin die Facharztausbildung der Beklagten, die sie erfolgreich beendet hat, und einen ihrer Ausbildung geeigneten Arbeitsplatz nach der beendeten Facharztausbildung, aber sie bestimmte auch vertraglich die Verpflichtung der Beklagten nach Abschluss der Facharztausbildung, eine bestimmte Anzahl von Jahren für die Klägerin zu arbeiten, (...)

*Für jedes Jahr früherer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Antrag des Assistenzarztes-Facharztes, ist der Facharzt verpflichtet, den direkten und indirekten **Schaden** am Krankenhaus zu kompensieren. Unter direktem Schaden versteht man, wie die Parteien vereinbarten, den **Bruttobetrag aller Lohnleistungen, Kosten für warme Mahlzeiten, Fahrtkosten, sowie alle anderen finanziellen Beträge, die die Klägerin im Zusammenhang mit der Ausbildung der Beklagten hatte, erhöht um die damit verbunden Beiträge und Verzugszinsen zu erstatten.** Demnach handelt sich dabei um die Rückgabe dessen, was die Klägerin gemäß dem Vertrag während der Facharztausbildung der Beklagten (und für die Beklagte) bezahlte.*

(...) Die Beklagte ist durch den Vertragsabschluss verpflichtet, im Falle der vorzeitigen Kündigung des Arbeitsvertrages alle gezahlten Gehälter oder Kosten, die die Klägerin im Zusammenhang mit der Facharztausbildung der Beklagten hatte, an die Klägerin zurückzugeben. Daher entsteht aus Art. 17 Abs. 1 Schuldrechtsgesetz und im Zusammenhang mit den Bestimmungen des Vertrags über die Facharztausbildung die Verpflichtung der Beklagten zur Rückgabe des beklagten Betrags samt Verzugszinsen, (...)“

Zusammengefasst stellt sich der maßgebliche Sachverhalt sohin wie folgt dar:

Die Bf. hat ihren Arbeitsvertrag mit dem Krankenhaus K vor Ablauf der vertraglich vereinbarten Dauer aufgelöst und wurde daher mit Urteil des (zweitinstanzlichen) Gespanschaftsgerichtes Zagreb vom 26.5.2020 (durch Bestätigung des erstinstanzlichen Urteiles des Amtsgerichtes in K) dazu verpflichtet, dem Allgemeinen Krankenhaus K wegen vorzeitiger Vertragsauflösung einen Betrag von 427.092,- HRK zuzüglich Verzugszinsen sowie Prozesskosten zu erstatten. Die Höhe des Entschädigungsbetrages wurde nach den von der Bf. im Zeitraum 6/2012 bis 11/2014 bezogenen Gehältern samt Zulagen („Transportkosten“) bemessen (s. dazu die dem BFG von der Bf. per E-Mail vom 26.6.2023 übermittelte Zusammenstellung samt Lohnzettel). Dies entspricht jenem Zeitraum, welchen die Bf. laut Urteil „außerhalb der Arbeitsorganisation des Krankenhauses verbrachte“ (s. zB S. 3 des Urteiles vom 26.5.2020), in dem sie sohin weiterhin

Gehaltszahlungen erhielt, obwohl sie von der Arbeitsleistung freigestellt war. Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat die Bf. sohin nicht „*durchgehend im Krankenhaus gearbeitet*“.

Am 24.6.2020 überwies die Bf. einen Betrag von 678.512,03 HRK an das Allgemeine Krankenhaus K (lt. vorgelegtem Zahlungsbeleg vom 24.6.2020).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. sowie der „Entscheidung“ des Krankenhauses K vom 9.12.2015 und dem – oben auszugsweise wieder gegebenen - Urteil des Gespanschaftsgerichtes Zagreb vom 26.5.2020. Die Höhe des auf Grund des Gerichtsurteiles erstatteten (und steuerlich geltend gemachten) Betrages geht aus dem Zahlungsbeleg vom 24.6.2020 hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

Auf Grund des oa. Gerichtsurteiles vom 26.5.2020 war die Bf. verpflichtet, ihrem vormaligen Dienstgeber jenen Schaden (zuzüglich Verzugszinsen) zu ersetzen, der diesem auf Grund des mit der Bf. geschlossenen Vertrages über die Facharztausbildung durch deren vorzeitige Kündigung entstanden ist. Dabei handelt es sich um jene Lohnersatzleistungen (S. 5 des Urteiles) samt steuerfreier Zulagen, welche die Bf. während ihrer Ausbildung in der Zeit von Ende Mai 2012 bis November 2014 bezogen hat. Im genannten Zeitraum war die Bf. dienstfrei gestellt („*außerhalb der Arbeitsorganisation der Klägerin*“; S. 3, oben, des Gerichtsurteiles vom 26.5.2020).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen entscheidend, welcher Sphäre das Fehlverhalten zuzuordnen ist (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052, mwN).

Wird das eine Schadenersatzverpflichtung begründende pflichtwidrige Verhalten aus privaten Gründen gesetzt, sind die Schadenersatzzahlungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH 27.6.2019, Ra 2019/15/0063, mwN). Demgegenüber sind Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen ist (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0091; VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, VwSlg. 7618/F). Für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen ist demnach entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung durchschneidet (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0048). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Schadenersatzzahlung aus einem rechtswidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen resultiert (zB VwGH 28.4.2011, 2008/15/0259, VwSlg. 8640/F; VwGH 19.3.2021, Ra 2019/13/0062; uva.).

Auf Grund des oben inhaltlich näher dargestellten Urteiles des Gespanschaftsgerichtes Zagreb musste die Bf. ihrem früheren Dienstgeber die im Zusammenhang mit ihrer Ausbildung stehenden Kosten rückerstatten, und zwar jene Lohnkosten, die das Krankenhaus der Bf. während jenes Zeitraumes ausbezahlt hat, in dem sie zum Zwecke ihrer Ausbildung von der Dienstleistung freigestellt war. Es handelt sich dabei um einen vertraglichen (nicht deliktischen) Schadenersatz, den die Bf. auf Grund ihres (arbeits)vertragswidrigen Verhaltens (vorzeitige Kündigung) leisten musste.

Dieses „Fehlverhalten“ ist aber zweifelsohne eindeutig der beruflichen Sphäre der Bf. zuzurechnen. Die Bf. löste ihr Dienstverhältnis mit dem kroatischen Dienstgeber vor Ablauf der vertraglich vereinbarten Dauer auf, um ein Arbeitsverhältnis mit der nunmehrigen (inländischen) Arbeitgeberin zu begründen.

Hätte die Bf. ihre Ausbildung zur Urologin in Kroatien nicht absolviert, wäre ihr die nunmehrige Einkünfteerzielung als angestellte Urologin bei der österreichischen Arbeitgeberin nicht möglich. Die geltend gemachten Kosten stehen damit jedenfalls in einem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang mit ihrer nunmehrigen nichtselbständigen Tätigkeit in Österreich.

Die Bf. machte den strittigen Betrag, der neben dem Klagsbetrag auch Verzugszinsen und Prozesskosten umfasst, unter dem Titel „Ausbildungskosten“ geltend. Wirtschaftlich betrachtet ist die vertragliche (und letztlich gerichtlich bestätigte) Schadenersatzverpflichtung der Bf. nichts anderes als eine „klassische“ Ausbildungskostenrückerstattung.

Es kann aber letztlich dahingestellt bleiben, ob die strittige Zahlung als Schadenersatz oder als Rückerstattung von Ausbildungskosten tituliert bzw. qualifiziert wird:

Nach § 2d Abs. 1 AVRAG sind Ausbildungskosten die vom Arbeitgeber tatsächlich aufgewendeten Kosten für jene erfolgreich absolvierte Ausbildung, die dem Arbeitnehmer Spezialkenntnisse theoretischer und praktischer Art vermittelt, die dieser auch bei anderen Arbeitgebern verwerten kann.

Gemäß § 2d Abs.2 AVRAG ist eine Rückerstattung nur hinsichtlich von Ausbildungskosten nach Abs. 1 in einer schriftlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zulässig. Die Vereinbarung der Rückforderung des während einer Ausbildung nach Abs. 1 fortgezählten Entgeltes ist zulässig, sofern der Arbeitnehmer für die Dauer der Ausbildung von der Dienstleistung freigestellt ist.

Bei der Rückzahlung von Aus- oder Fortbildungskosten, die ursprünglich vom Arbeitgeber getragen wurden, handelt es sich nicht um die Rückzahlung von Einnahmen, sondern es wird damit die ursprüngliche Kostentragung durch den Arbeitgeber auf den Arbeitnehmer überwält. Handelt es sich um die Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten im Sinne des

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, liegen Werbungskosten vor. Handelt es sich bei der Rückzahlung jedoch um Ausbildungskosten, die nicht den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllen, liegen keine als Werbungskosten abzugsfähige Aufwendungen vor (s. BMF 31.10.2000, Z 07 0101/21-IV/7/00, LSt-Protokoll).

Bei der Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, welche vorerst durch den Arbeitgeber getragen wurden und vom Arbeitnehmer auf Grund dienstvertraglicher Regelungen anlässlich der (vorzeitigen) Beendigung des Dienstverhältnisses zu refundieren sind, handelt es sich **im Zeitpunkt der Rückzahlung** um Werbungskosten (LStR 2002 Rz 319; in diesem Sinne auch *Geiger* in ASoK 2012, 16).

Rückforderbare Ausbildungskosten sind insbesondere Kursgebühren und Reisekosten, aber auch Lohnkosten während der Ausbildung (s dazu zB die Website der WKO unter <https://www.wko.at/service/arbeitsrecht-sozialrecht/Ausbildungskostenrueckersatz.html>; aber auch die Homepage der AK: https://www.arbeiterkammer.at/beratung/arbeitsrecht/beendigung/Schulungskosten_zuru_eckzahlen.html).

Dass die Bf. die während ihrer Ausbildung in Kroatien erworbenen Kenntnisse auf dem Fachgebiet der Urologie im Rahmen ihres nunmehrigen Dienstverhältnisses (im Inland) verwerten kann, steht außer Zweifel. Ohne diese Ausbildung, deren (Lohn-)Kosten sie nunmehr dem früheren Dienstgeber erstatten musste, wäre ihr die Ausübung ihrer nunmehrigen Tätigkeit wohl gar nicht möglich.

Der Umstand, dass die Bf. diese Ausbildung zu einem Zeitpunkt absolviert hat, zu dem sie auf Grund ihrer Ansässigkeit nicht der inländischen Steuerpflicht unterlegen ist, vermag der (grundsätzlichen) Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nicht entgegen zu stehen. Denn für die Abzugsfähigkeit ist in zeitlicher Hinsicht auf den Zeitpunkt der Zahlung der betreffenden Kosten abzustellen (sofern dieser nicht beliebig gesteuert wurde, was im Beschwerdefall aber nicht zutrifft).

Jede andere Sichtweise würde im Übrigen wohl auch der EU-Grundfreiheit auf freien Personenverkehr bzw. dem uneingeschränkten Recht auf Ausübung einer nicht selbstständigen Erwerbstätigkeit in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten entgegenstehen.

Das Finanzamt versagte den Abzug im Wesentlichen mit dem Verweis auf § 20 Abs. 2 EStG. Die genannte Bestimmung ist aber ihrem Zweck zufolge und dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend nicht auf Sachverhalte anzuwenden, in denen die Ausgabe bloß die Rückgängigmachung einer (ursprünglich) steuerfreien Einnahme darstellt. Dies ist zB der Fall, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber Aufwendungen ersetzt, die dieser für die Aus- und/oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet hat (*Krafft* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG 12. Lfg., 1.9.2012, § 20 Anm. 93).

Was nun die Höhe der abzugsfähigen Kosten anlangt, ist jedoch nach Ansicht des BFG wie folgt zu differenzieren:

Laut „*Entscheidung*“ des Krankenhauses K vom 9.12.2015 beläuft sich der die Ausbildungskosten iS. umfassende „*Hauptbetrag*“ auf 387.234,- HRK; dazu kommen „*Transportkosten*“ iHv. 42.336,- HRK. Letztere wurden – das ergibt sich aus den dem BFG vorgelegten Lohnzetteln – steuerfrei belassen.

Für welche konkreten Zwecke bzw. aus welchem Rechtsgrund die als „*Transportkosten*“ bezeichneten steuerfrei behandelten Zahlungen geleistet wurden, konnte selbst die Bf. nicht hinreichend konkret dartun bzw. belegen. Aus der genannten „*Entscheidung*“ des Krankenhauses sowie dem zweitinstanzlichen Urteil des Gerichtes in Zagreb vom 26.5.2020 geht jedoch hervor, dass die Bf. neben den Gehaltszahlungen (Lohnersatzleistung während der Ausbildung) auch Fahrtkosten, Gebühren für warme Mahlzeiten und „*Entschädigungen für das Leben getrennt von der Familie*“ zu erstatten hatte. Es konnte vor dem BFG aber nicht dargetan werden, dass etwa die Fahrtkosten (unmittelbar) mit der Ausbildung in Zusammenhang standen. Die Essensgebühren sowie die „*Trennungszulagen*“ sind zudem unzweifelhaft der privaten Lebensführung der Bf. zuzurechnen und stellen keine Ausbildungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG dar. Soweit die geltend gemachten Ausgaben daher auf diese „*Transportkosten*“ entfallen, ist ein steuerlicher Abzug nicht zulässig.

Die Bf. machte als Werbungskosten einen Betrag von € 89.563,59 geltend. Laut Überweisungsbeleg vom 24.6.2020 hat sie ihrem früheren Dienstgeber auf Grund des bereits mehrfach zitierten Urteiles vom 26.5.2020 einen Betrag von insgesamt 678.512,03 HRK erstattet. Dies entspricht einem Umrechnungskurs von 1 : 7,576. Der offizielle Wechselkurs belief sich laut Internetrecherchen (währungsrechner.org) am 24.6.2020 auf 1 : 7,5702. Die Umrechnung ist sohin nicht zu beanstanden.

Soweit im strittigen Betrag Verzugszinsen enthalten sind, so teilen diese das Schicksal der jeweiligen Hauptleistung.

Dasselbe gilt für die entsprechenden Prozess- und Anwaltskosten:

Kosten einer Rechtsverfolgung (Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten) sind Werbungskosten, wenn der Gegenstand der Rechtsverfolgung mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden. Der Zusammenhang mit der Einkunftsart richtet sich dabei nach objektiven Gesichtspunkten (BFG vom 16.9.2020, RV/7100079/2019 unter Hinweis auf BFH vom 9.2.2012, VI R 23/10; BFG 18.10.2021, RV/2100227/2021).

In einer E-Mail an das BFG schlüsselt die Bf. ihre Ausgaben auf und ermittelt einen Gesamtbetrag von 681.400,- HRK. Da (wie oa.) jedoch nur eine Zahlung über den Betrag von

678.512,03 HRK belegt ist, geht das BFG im Weiteren von diesem (nachweislich geleisteten) Betrag aus.

Aus der *Beilage A* zu dieser Entscheidung ist ersichtlich, wie der laut BFG abzugsfähige Betrag ermittelt wurde: Setzt man die abzugsfähigen Ersatzzahlungen der Bf. in Relation zu den nicht abzugsfähigen „Transportkosten“ ergibt sich ein Verhältnis von (rund) 9 : 1. Da die Verzugszinsen sowie die Prozess- und Anwaltskosten dem rechtlichen Schicksal der jeweiligen „Hauptleistung“ folgen, sind diese Kosten ebenfalls in diesem Verhältnis in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Ausgaben aufzuteilen. Sohin errechnet sich ein steuerlich abzugsfähiger Betrag von € 80.688,67 (s. dazu näher *Beilage A*).

Die Ermittlung der sich daraus ergebenden Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Einkommensteuer sind in *Beilage B* ersichtlich.

Zur 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.

Das BFG konnte sich auf die in der Begründung zitierte Judikatur des VwGH stützen, weshalb eine Rechtsfrage im oa. Sinne nicht vorlag und folglich die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 27. Juli 2023