

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 3.6.2024 am Bundesfinanzgericht in Wien in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von ***Vertreter*** für das Finanzamt Österreich abgehaltenen mündlichen Verhandlung zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2017 wird mit € 4.361,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden 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

I. 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 ***EF***, ein Lohnzettel der ***AB*** sowie drei Lohnzettel der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse. Die Bescheidebegründung 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. In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass die von der Pensionsversicherung übermittelten Lohnzettel falsch seien, weil nur die Pension für die Monate November und Dezember 2017 ausbezahlt wurde, während die Nachzahlung für die Monate Jänner bis Oktober noch einbehalten worden sei, um Ersatzansprüche vorab zu begleichen.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.6.2020 hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass mittels Bescheid der PVA vom 12.12.2017 bekanntgegeben worden sei, dass insgesamt 82.251,04 € für das AMS Steiermark einbehalten worden wären. Die Rückzahlung an das AMS Steiermark stelle im Kalenderjahr 2017 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar, weil die Rückzahlung an das AMS Steiermark tatsächlich erst im Jahr 2018 erfolgt sei.

Vorlageantrag

Am 17.6.2020 langte der mit 15.6.2020 bzw 16.6.2020 datierte Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein. Das vom Bundesfinanzgericht angeregte Verfahren nach § 300 BAO habe nicht das gewünschte Ergebnis gebracht. Die vom Finanzamt aufgestellte Behauptung, dass die Rechtskraft des Bescheides vom 12.12.2017 erst im Jahr 2018 eingetreten sei, erweise sich als eine haltlose Vermutung wider besseren Wissens. Sämtliche an das AMS ausbezahlten Beträge wären im Kalenderjahr 2017 steuerlich relevant vom Beschwerdeführer abgeflossen und daher auch im Kalenderjahr 2017 als Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid 2017 zur Gänze zu berücksichtigen.

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.

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_ASG*** bereits

(rechtskräftig) abgeschlossen wurde bzw. bis wann mit einem Abschluss gerechnet werden kann.

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

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

Das Bundesfinanzgericht richtete am 28.1.2020 ein Auskunftsersuchen an die Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle Niederösterreich.

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.

Entscheidung vom 15.4.2021

Das Bundesfinanzgericht hat der Beschwerde teilweise Folge gegeben und dabei folgende Einkünfte bzw. Einkommen ermittelt und der Besteuerung unterzogen:

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. Darüber hinaus erzielte er noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Dezember 2017 wurde dem Beschwerdeführer mit Bescheid 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 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.

Die Beschwerde wurde abgewiesen; betragsmäßig hatte die Abgabenbehörde die Abgaben wie folgt festgesetzt:

	2017
Pensionsversicherungsanstalt	19.799,01
NÖGKK	12.411,36
	2.142,16
	2.233,48
Pauschbetrag für Werbungskosten -	132,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.119,67
Veranlagungsfreibetrag -	340,33
Gesamtbetrag der Einkünfte	37.233,35
Pauschbetrag Sonderausgaben -	60,00
Kirchenbeitrag -	39,00
Spenden -	60,00
Einkommen	37.074,35
Umrechnung	
Steuer	8.851,23
AVAB	
ANAB	
VAB -	400,00
	8.451,23
Anpassung Durchschnitt	
Steuer sonst. Bezüge	302,70
Einkommensteuer	8.753,93
Anrechenb. Lohnsteuer -	5.328,06
Runden	0,13
Festgesetzte Einkommensteuer	3.426,00

Revision

Das Finanzamt hat gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.4.2021 eine Revision erhoben. Mit Erkenntnis vom 14.12.2023, Ro 2021/13/0013 – Ra 2021/13/0101 hat der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit

des Inhalts aufgehoben und dazu ausgeführt (auszugsweise):

„Wird die beantragte Leistung aus der Pensionsversicherung nicht zuerkannt, so gilt der Vorschuss gemäß § 23 Abs. 8 AIVG als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird die beantragte Leistung hingegen zuerkannt, ist die gewährte Leistung des Arbeitsmarktservice als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte - und zuerkannte - Leistung aus der Pensionsversicherung zu beurteilen (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025). Dies gilt für alle in § 23 Abs. 1 AIVG genannten Leistungen.

Zugleich stellt die Rückzahlung der erhaltenen Vorschüsse an das Arbeitsmarktservice - im Wege der Legalzession gemäß § 23 Abs. 6 AIVG - eine als Werbungskosten - im Abflusszeitpunkt - zu berücksichtigende Erstattung von Einnahmen gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 dar (vgl. erneut VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

[...]

Wird die beantragte Pensionsleistung zuerkannt, sind daher die vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse nachträglich als steuerpflichtige Bezüge zu erfassen. Wird - wie im vorliegenden Revisionsfall - die beantragte Pensionsleistung nicht im selben Jahr, in dem die vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse bezogen wurden, sondern in einem späteren Jahr zuerkannt, hat die Erfassung der Vorschüsse als steuerpflichtige Einkünfte in den jeweiligen Jahren, in denen sie bezogen worden sind, zu erfolgen.

Das Bundesfinanzgericht hätte daher mit den angefochtenen Entscheidungen die - nunmehr steuerpflichtigen - Vorschüsse neben den gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die jeweiligen Kalenderjahre zu verteilende Pensionsnachzahlung erfassen und die entsprechende Einkommensteuer festsetzen müssen.“

Auch der Beschwerdeführer hatte eine Revision erhoben, die vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 14.2.2024 als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt wurde.

Fortgesetztes Verfahren – Beschluss

Mit Beschluss vom 8.3.2024 hat das Bundesfinanzgericht den Verfahrensparteien den auf das Jahr 2017 entfallenden Betrag, den das AMS im Rahmen der Legalzession von der Pensionsversicherungsanstalt zurückgefordert hatte, mit € 6.354,90 bekannt gegeben und beide Verfahrensparteien um Stellungnahme ersucht.

Der Beschwerdeführer hat sich mit E-Mail vom 14.4.2024 dahingehend geäußert, dass er die von der Pensionsversicherungsanstalt direkt an das AMS zurückgezählten Vorschüsse nicht exakt nachvollziehen könne, der errechnete – jedoch nicht gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt gegebene – Differenzbetrag wäre allerdings sehr geringfügig.

Zusätzlich brachte der Beschwerdeführer vor, dass für das Jahr 2017 im Zeitraum 1.1.2017 bis 1.10.2017 wesentlich mehr Pensionsvorschüsse als erhaltene AMS-Bezüge von ihm auf direkten Wege zurückverlangt worden wären und diese Beträge auch im Jahr 2017 zu berücksichtigen wären. Insgesamt wurde begehrt, erhaltene Pensionsvorschüsse in der Höhe von € 6.143,03 (Differenz zum vom BFG bekannt gegebenen Betrag von € 6.354,90: € 211,87) und zusätzlich € 6.829,57 = € 12.972,60 steuerlich als Ausgaben zu berücksichtigen. Der Betrag von € 6.829,57 setze sich zusammen aus einem Rückzahlungsbetrag an das AMS in Höhe von € 5.833,05 an unberechtigt empfangenen Arbeitslosengeld für den Zeitraum von 27.1.2017 bis 16.5.2017 sowie aus einem Rückzahlungsbetrag an das AMS in Höhe von € 846,52 an zu hoch ausbezahlten AMS-Leistungen für den Zeitraum 17.5.2017 bis 1.10.2017.

Das Finanzamt gab zum Beschluss vom 8.3.2024 keine Stellungnahme ab.

Mündliche Verhandlung

Zu den Differenzen gab der Beschwerdeführer an, dass diese zwischen € 50 und € 200 liegen, weil das AMS den Zeitraum immer mit „von“ und „bis“ anführt und die Tage nicht nachvollziehbar seien. Zu den steuerfreien Krankenkassenleistungen führte der Beschwerdeführer aus, dass diese in derselben Höhe wie die AMS-Bezüge zustehen. Wenn für zwei Tage ein Krankengeldbezug in Höhe von € 82,66 zusteht, entspricht dies einem Taggeld von € 41,33. Weiters ergebe sich eine Differenz im Jahr 2017 dadurch, dass das AMS direkt eine Rückforderung vom Beschwerdeführer gefordert habe. Im Ergebnis verblieben im Jahr 2017 ein steuerfreier Betrag in Höhe von € 36,55.

Darüber hinaus bestätigte der Beschwerdeführer, dass die Differenz in Höhe von € 211,87 zwischen dem AMS-Rückforderungsbetrag in Höhe von € 31.375,23 und dem tatsächlich von der PVA überwiesenen Betrag in Höhe von € 31.163,36 auf den Zeitraum Mai 2017 entfalle.

Zu den AMS-Vorschüssen führte der Beschwerdeführer aus, dass sich durch die Erfassung mit dem normalen Steuersatz erhebliche Nachzahlungen ergeben. Der Antrag, die Rückzahlung für jenes Jahr zu erfassen, für das die Rückzahlung geleistet wurde, sei für die Jahre 2015-2017 für ihn interessant, weshalb der Antrag für diese Jahre gestellt werde. Da für die Jahre 2013 und 2014 kein solcher Antrag gestellt werde, beantragte der Beschwerdeführer die Rückzahlungen für diese Jahre im Jahr 2017 zu berücksichtigen. Zur Anwendung des § 124b Z 399 EStG gab das Finanzamt zu bedenken, ob diese Bestimmung nicht nur für solche Rückzahlungen anzuwenden ist, die nach 2022 erfolgten.

II. 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. Darüber hinaus erzielte er noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im September 2017 wurde vor dem Landesgericht Leoben ein Vergleich abgeschlossen, in dem sich die Pensionsversicherungsanstalt verpflichtete, eine Berufsunfähigkeitspension seit November 2013 zu gewähren. Diese Berufsunfähigkeitspension setzt sich letztlich aus laufenden Pensionszahlungen ab November 2017 sowie aus einer Nachzahlung für die Monate Jänner bis Oktober 2017 zusammen.

Mit dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 wurden dem Beschwerdeführer Pensionseinkünfte zuerkannt. 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 hat der Beschwerdeführer eine Klage beim Landesgericht Wr. Neustadt erhoben. Am 30.4.2019 wurde die Klage zurückgezogen.

Mit Bescheid des Arbeitsmarktservice Leoben vom 18.6.2018 wurden sowohl die Zeiten als auch die tägliche Höhe des Arbeitslosengeldes bzw der Notstandshilfe als Vorschussleistung auf die Berufsunfähigkeitspension festgestellt. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesverwaltungsgericht mit Erkenntnis vom 28.10.2019 (schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019) abgewiesen.

Am 5.7.2018 hat das Arbeitsmarktservice Leoben die Ersatzforderung für die Pensionsvorschüsse für den Zeitraum 29.11.2013 bis 1.10.2017 mit € 31.375,23 der Pensionsversicherungsanstalt bekannt gegeben. Die Pensionsversicherungsanstalt hat eine Ersatzforderung in der Höhe von € 31.163,36 anerkannt und an das Arbeitsmarktservice überwiesen. Die Differenz in Höhe von € 211,87 entfällt auf den Zeitraum Mai 2017 und wurde vom Arbeitsmarktservice abgeschrieben. Für das Jahr 2017 wurden vom AMS Pensionsvorschüsse in Höhe von € 6.354,90 für den Zeitraum 17.5.2017 bis 1.10.2017 geleistet. Für das Jahr 2017 erhielt das AMS einen Rückersatz in Höhe von € 6.143,03.

Das Arbeitsmarktservice hat im Jahr 2017 zunächst € 13.071,02 steuerfrei als Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe an den Beschwerdeführer ausbezahlt. Durch die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension wurde davon ein Teilbetrag in Höhe von € 6.354,90 als

Pensionsvorschuss gewidmet. Ein weiterer Teilbetrag in Höhe von € 6.679,57 wurde vom Beschwerdeführer durch das AMS im Jahr 2018 wieder rückgefordert. € 36,55 an steuerfreien AMS-Leistungen verblieben dem Beschwerdeführer.

Im Jahr 2017 bezog der Beschwerdeführer folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	19.799,01
AB - ***Ort1***	2.233,48
EF	2.142,16
AMS-Pensionsvorschuss	6.354,90
NÖGKK	1.916,46
NÖGKK	456,30
NÖGKK	10.038,60
Einkünfte aus Vermietung	1.119,67

Der AMS-Pensionsvorschuss, das Gehalt von ***AB*** sowie das Krankengeld wurden nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen. Von den steuerfreien AMS-Leistungen in Höhe von € 6.716,12, die dem Beschwerdeführer neben dem AMS-Pensionsvorschuss ausbezahlt wurden, mussten € 6.679,57 wieder an das AMS zurückgezahlt werden, wobei eine Rückzahlung noch nicht stattfand. Die gerichtliche Einbringung dieser Forderung begann im Jahr 2022. Im Jahr 2017 wurde für 248 Tage eine AMS-Leistung bezogen, die kein AMS-Pensionsvorschuss war.

Beweiswürdigung

Im Jahr 2013 hat der Beschwerdeführer bei der Pensionsversicherungsanstalt einen Antrag auf Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension gestellt und dies auch dem AMS mitgeteilt. Der Antrag wurde zunächst abgewiesen und sodann eine Klage beim Landesgericht Leoben eingebracht – mit der Geschäftszahl ***GZ_ASG2***; dies ergibt sich 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 am 6.9.2017 vor dem Landesgericht Leoben ein Vergleich mit der Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle Steiermark abgeschlossen wurde, ergibt sich insbesondere aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Vergleichsausfertigung des Landesgerichts Leoben. Auch im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 wird auf diesen Vergleich ausdrücklich hingewiesen und so kam es zu einer Ermittlung der Höhe der Berufsunfähigkeitspension des Beschwerdeführers ab 1.11.2013. Darüber hinaus ist

dieser Vergleich im Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 16.12.2019 zur Geschäftszahl ***GZ BVwG*** wie folgt beschrieben:

*„1.3. Mit Bescheid vom 12.12.2017, AZ ***GZ_PVA***, stellte die PVA auf Grund des am 06.09.2017 mit dem BF geschlossenen Vergleichs die Pensionshöhen wie folgt fest: [...]“*

Die Feststellung, dass die Klage gegen den Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) vom 12.12.2017 zurückgezogen wurde, gründet sich vor allem auf die Auskunft des Landesgerichts Wr. Neustadt, die vom Bundesfinanzgericht eingeholt wurde. Darin wird bekannt gegeben, dass das Verfahren „***GZ_ASG***“ durch Klagsrückziehung am 30.4.2019 beendet 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.

Aus dem Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 9.7.2018 geht hervor, dass im Jahr 2018 ein Teil der mit Bescheid vom 12.12.2017 zuerkannten Pension in Höhe von € 31.163,36 an das Arbeitsmarktservice Steiermark überwiesen wurde.

Die Feststellungen zum Bescheid vom 18.6.2018, in dem die Höhe der Pensionsvorschüsse durch das AMS festgestellt wurden gründet sich einerseits auf eine Einsichtnahme in diese Erledigung und andererseits auf das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts (vom 28.10.2019; schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019), mit dem die Beschwerde gegen diesen Feststellungsbescheid als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Feststellung, dass die von der PVA zunächst einbehaltenen Beträge im Jahr 2018 ausbezahlt wurden, ergibt sich einerseits aus einer Beantwortung der PVA gegenüber der belangten Behörde (E-Mail vom 3.5.2020) und aus dem Antwortschreiben der PVA vom 11.2.2020 an das Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 11.1.2019 hat die Pensionsversicherungsanstalt dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass € 31.163,36 an das AMS Steiermark überwiesen wurden. Hinsichtlich der Differenz zwischen dem AMS-Pensionsvorschuss in Höhe von € 31.375,23 und dem für das AMS einbehaltenen (und an das AMS überwiesenen) Betrag in Höhe von € 31.163,36 führt die Pensionsversicherungsanstalt aus, dass für den Zeitraum 17.5.2017 bis 30.5.2017 der Ersatzforderung des AMS nicht in voller Höhe nachgekommen werden konnte, weil der vom AMS geforderte Tagsatz höher war als der Tagsatz der gebührenden Nettoleistung.

Der Ersatzanspruch des AMS berechnet sich wie folgt:

Datum		Anzahl	Leistungsart	ausbezahlt €	ausbezahlt €
von	bis	Tage		täglich	gesamt
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

Für das Jahr 2017 wurde vom AMS gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt ein Ersatzanspruch in Höhe von € 6.354,90 geltend gemacht. Vom Gesamtbetrag in Höhe von € 31.375,23 hat die Pensionsversicherungsanstalt tatsächlich € € 31.163,36 an das AMS überwiesen. Die Differenz, die laut Angaben der Pensionsversicherungsanstalt auf das Jahr 2017 entfällt, beträgt € 211,87.

Im E-Mail vom 14.4.2024 hat der Beschwerdeführer in Bezug auf den Pensionsvorschuss 2017 einen Betrag in der Höhe von € 6.143,03 angeführt; die Differenz zum ausbezahlten Pensionsvorschuss in Höhe von € 6.354,90 beträgt exakt € 211,87. Somit ergibt sich bereits aus dem E-Mail vom 14.4.2024, dass auch der Beschwerdeführer hinsichtlich des Jahres 2017 von einem Rückzahlungsbetrag ausgeht, der um € 211,87 niedriger ist als jener Betrag, der als Pensionsvorschuss gewährt wurde.

Aus dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 ist ersichtlich, dass die Bruttopension ab 1.1.2017 € 1.111,96 und ab 1.6.2017 € 2.186,18 betrug. Unter Berücksichtigung von Weihnachts- und Urlaubsgeld ergibt dies eine Gesamtbruttopension für das Jahr 2017 in Höhe von € 24.161,20.

2017	Monate	Monat/€	Gesamt/€
Jänner - Mai	5	1.111,96	5.559,80
Juni-Dezember	7	2.186,18	15.303,26
			20.863,06
		13.	1.111,96
		14.	2.186,18
			24.161,20

Exakt dieser Betrag wurde auch im Lohnzettel 2017 von der Pensionsversicherungsanstalt (Kennziffer 210) an die Finanzverwaltung übermittelt. Nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen und nicht zum Tarif zu steuernden Einkunftsteilen verbleibt laut Lohnzettel eine Bemessungsgrundlage (Kennziffer 245) in Höhe von € 19.799,01. Es

bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Gründe an den übermittelten Lohnzetteldaten zu zweifeln, zumal die „Bezüge gem § 67 Abs 1 und 2“ (Kennziffer 220) mit € 3.298,14 genau der Summe des 13. und 14. Bezuges (1.111,96 + 2.186,18) entspricht.

Die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis „***AB*** - ***Ort1***“ sowie „***EF***“ waren auch schon am angefochtenen Bescheid angeführt; weder der Beschwerdeführer noch die belangte Behörde haben in diesem Zusammenhang Unrichtigkeiten oder Fehler moniert. Insofern waren die Daten aus den übermittelten Lohnzetteln zu übernehmen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden bereits in der Einkommensteuererklärung angeführt und von der belangten Behörde übernommen. Eine Unrichtigkeit ist diesbezüglich für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Aus dem Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 28.10.2019 (schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019) sowie der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 28.10.2019 vor dem Bundesverwaltungsgericht ist zu entnehmen, dass dem Beschwerdeführer auf Grund eines Vergleichs mit der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse rückwirkend – unter anderem für den Zeitraum 27.1.2017 bis 16.5.2017 – Krankengeld zuerkannt wurde. In diesem Zusammenhang hat die NÖGKK für den Zeitraum 2.1.2017 – 16.5.2017 insgesamt drei Lohnzettel übermittelt, wobei die Einkünfte bereits im angefochtenen Bescheid angesetzt wurden. Insgesamt besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel an der Richtigkeit der übermittelten Daten.

Vom AMS bzw wurden für 2017 zwei Lohnzettel mit folgenden Daten an die Finanzverwaltung übermittelt:

Art *	2		
Zeitraum von	27.01.	bis	24.08.
Soziale Stellung	3		
Korrektur			
Leistungsart	AI		
Tagessatz	53,36		
Anzahl Tage	210		
Gesamtbetrag der Leistungen	11.205,60		
Beharrung	☐ ja		
	☐ nein		

Art *	2		
Zeitraum von	25.08.	bis	01.10.
Soziale Stellung	3		
Korrektur			
Leistungsart	NI		
Tagessatz	49,09		
Anzahl Tage	38		
Gesamtbetrag der Leistungen	1.865,42		
Beharrung	☐ ja		
	☐ nein		

Insgesamt wurden für den Zeitraum 27.1.2017 bis 1.10.2017 folgende Beträge übermittelt:

AMS	AI	11.205,60
AMS	NI	1.865,42
		13.071,02

Aus dem Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 28.10.2019 (schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019) ist ersichtlich, dass dem Beschwerdeführer vom 27.1.2017 bis 16.5.2017 Arbeitslosengeld ausbezahlt wurde. Erst zu einem späteren Zeitpunkt stellte das AMS fest, dass

für denselben Zeitraum rückwirkend Krankengeld von der Gebietskrankenkasse gewährt wurde. Aus dem Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 28.10.2019 ergibt sich auch, dass für den Zeitraum 17.5.2017 bis 1.10.2017 (letztlich) unberechtigte Leistungen des AMS bezogen wurden.

Von	Bis	Tage	AMS-Leistung
27.01.2017	16.05.2017	110	5.869,65
17.05.2017	01.10.2017	138	846,52
		248	6.716,12

Die Feststellung, dass dem Beschwerdeführer aus den im Jahr 2017 als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe geleisteten Zahlungen letztlich € 36,55 (rechtmäßig) verblieben, ergibt sich einerseits aus einer Zusammenschau der übermittelten AMS-Lohnzettel und der AMS-Rückforderungsbescheide wie folgt:

AMS-Lohnzettel		
AMS	AI	11.205,60
AMS	NI	1.865,42
		13.071,02
abzügl. Pensionsvorschuss	-	6.354,90
		6.716,12
- Rückforderung	-	5.833,05
- Rückforderung	-	846,52
		36,55

Andererseits ist bereits im Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 28.10.2019 (schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019) angeführt, dass durch das AMS ausgezahlte Leistungen „für die Dauer des Krankengeldbezuges im Zeitraum 27.1.2017 bis 16.5.2017 in Höhe von EUR 5.869,60 abzüglich eines Betrages in Höhe von EUR 36,55 für die Zeit vom 27.01.2017 bis 31.01.2017 mit Bescheid zurückgefordert“ wurden. Weiters wurde in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass für den Zeitraum 27.1.2017 bis 31.1.2017 irrtümlich ein tägliches Arbeitslosengeld in Höhe von € 53,36 zuerkannt wurde, obwohl nur € 46,05 zustanden. Die Differenz in Höhe von € 7,31 für fünf Tage beträgt genau € 36,55.

Insgesamt folgt daraus, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2017 AMS-Leistungen (steuerfrei) und für denselben Zeitraum von der Gebietskrankenkasse Krankengeld (steuerpflichtig) bezogen hatte; zusätzlich wurden noch (steuerfreie) AMS-Leistungen, die letztlich als Pensionsvorschuss anzusehen sind, bezogen.

Die Feststellung, dass die Forderungen des AMS in Höhe von € 5.833,05 und € 846,42 nicht im Jahr 2017 bezahlt wurden, ergibt sich einerseits daraus, dass die Rückforderungsbescheide erst im Jahr 2018 ausgestellt wurden und andererseits daraus, dass erst am 22.4.2022 die Gehaltsexekution vom Bezirksgericht Baden zur Geschäftszahl ***GZ_BG*** bewilligt wurde.

Schließlich hat eine Rückfrage beim AMS-Steiermark durch das Bundesfinanzgericht ergeben, dass die Forderungen – offenbar wegen vorangehenden Gläubigern – noch nicht entrichtet wurde.

Rechtslage

§ 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Steuerbefreiungen

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

[...]

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

[...]

(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind 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 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. [...]

§ 16 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 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 idF BGBl I 112/2011 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.

Mit dem BGBl I 108/2022 wurde § 19 wie folgt geändert:

a) In Abs. 1 Z 2 lautet der erste Teilstrich:

„– Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG,“

b) In Abs. 1 Z 2 wird nach dem ersten Teilstrich folgender Teilstrich eingefügt:

„– das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, das Umschulungsgeld gemäß § 39b AIVG und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen,“

c) In Abs. 2 wird nach dem zweiten Satz folgender Satz eingefügt:

„Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.“

§ 124b Z 399 EStG 1988 lautet:

§ 19 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 108/2022 ist für Zahlungen und Rückzahlungen ab 1. Jänner 2022 anzuwenden und über Antrag des

Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren.

Eine Änderung auf Antrag des Steuerpflichtigen in einem offenen Veranlagungsverfahren betreffend das Kalenderjahr der Zahlung oder Rückzahlung stellt hinsichtlich der Kalenderjahre, für die der Anspruch besteht, ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar.

Wurde eine Zahlung nicht in dem Kalenderjahr steuerlich berücksichtigt, für das die Zahlung getätigt wurde, kann eine Rückzahlung abweichend von § 19 Abs. 2 in dem Kalenderjahr als abgeflossen gelten, in dem die Zahlung steuerlich berücksichtigt worden ist.

§ 25 Abs 1 EStG 1988 (idF BGBl I 34/2015) lautet auszugsweise:

§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der

Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

c) Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen.

d) Bezüge und Vorteile aus Betriebliche Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG.

e) Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird.

3. a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.

b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Soweit diese Bezüge auf Ansprüche entfallen, die von einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung übertragen wurden, gilt Z 2 lit. a entsprechend.

c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

e) Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.

§ 67 Abs 8 lit a und c EStG 1988 idF BGBl I 62/2018 lautet:

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

§ 23 AIVG 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.

(2) Für die vorschussweise Gewährung von Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe ist erforderlich, dass

1. abgesehen von der Arbeitsfähigkeit, Arbeitswilligkeit und Arbeitsbereitschaft gemäß § 7 Abs. 3 Z 1 die übrigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Leistungen vorliegen,

2. im Hinblick auf die vorliegenden Umstände mit der Zuerkennung der Leistungen aus der Sozialversicherung zu rechnen ist und

3. im Fall des Abs. 1 Z 2 überdies eine Bestätigung des Pensionsversicherungsträgers vorliegt, dass voraussichtlich eine Leistungspflicht dem Grunde nach binnen zwei Monaten nach dem Stichtag für die Pension nicht festgestellt werden kann.

§ 23 Abs 6 AIVG idF BGBl I 106/2015 lautet:

(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.

§ 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 (*Kneihs 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 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 (hier: 2017).

§ 67 Abs 8 lit a EStG 1988 oder § 67 Abs 1 lit c EStG 1988 ist auf diesen Nachzahlungsbetrag jedoch nicht anwendbar, weil kein Vergleich iSd § 67 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.

AMS-Vorschüsse:

Gemäß § 23 Abs. 1 AIVG 1977 kann Arbeitslosen, die die Zuerkennung einer Leistungen aus der Pensionsversicherung beantragt haben, bis zur Entscheidung über ihren Antrag auf diese Leistungen als Vorschuss auf die Leistung Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe gewährt werden. Wird die beantragte Leistung aus der Pensionsversicherung nicht zuerkannt, so gilt der Vorschuss gemäß § 23 Abs. 8 AIVG 1977 als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird die beantragte Leistung hingegen zuerkannt, ist die gewährte Leistung des Arbeitsmarktservice als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte - und zuerkannte - Leistung aus der Pensionsversicherung zu beurteilen.

Die - nunmehr steuerpflichtigen - Vorschüsse sind neben den gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die jeweiligen Kalenderjahre zu verteilende Pensionsnachzahlung zu erfassen und die entsprechende Einkommensteuer ist festzusetzen (VwGH 14.12.2023, Ro 2021/13/0013).

Wird die beantragte Pensionsleistung nicht im selben Jahr, in dem die vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse bezogen wurden, sondern in einem späteren Jahr zuerkannt, hat die Erfassung der Vorschüsse als steuerpflichtige Einkünfte in den jeweiligen Jahren, in denen sie bezogen worden sind, zu erfolgen.

Werbungskosten:

Strittig ist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2017 die Frage, ob jene Beträge, die das Arbeitsmarktservice rückgefordert hatte als Werbungskosten im Jahr 2017 zu berücksichtigen sind.

Werbungskosten für die Rückzahlung des Pensionsvorschusses

Mit dem BGBl I 108/2022 (Abgabenänderungsgesetz 2022) wurde in § 19 EStG 1988 folgender Satz eingefügt: *„Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.“* § 19 Abs 1 EStG 1988 behandelt Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, als Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG 1988.

Die Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2022 (ErläutRV 1534 der Beilagen XXVII. GP) enthalten zu § 19 EStG 1988 folgende Aussagen:

„Da beispielsweise bis zur Entscheidung über das Rehabilitationsgeld in vielen Fällen ein Vorschuss des AMS geleistet wird, sollen auch das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, das Umschulungsgeld, die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen in dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, als zugeflossen gelten.“

Die Zurechnung zum Anspruchsjahr soll ebenso für Rückzahlungen der genannten Leistungen gelten.

Die Änderungen sollen für Zahlungen, Nachzahlungen und Rückzahlungen ab 1. Jänner 2022 gelten. Um beim Übergang vom Zufluss- zum Anspruchsprinzip steuerliche Nachteile zu vermeiden, soll für Rückzahlungen eine Übergangsregelung geschaffen werden. Wenn bei einer Rückzahlung das Kalenderjahr, für das der Anspruch bestand bzw. für das die Zahlung getätigt worden ist, nicht mit dem Kalenderjahr der steuerlichen Berücksichtigung der Einnahmen übereinstimmt, kann die Rückzahlung dem Jahr der Versteuerung zugerechnet werden (z. B. Zufluss 2021 für das Jahr 2020, Versteuerung im Zuflussjahr 2021, Rückzahlung August 2022; ohne Übergangsregelung wäre die Rückzahlung dem Anspruchsjahr 2020 zuzurechnen, aufgrund der Übergangsregelung kann die Rückzahlung dem Jahr der steuerlichen Berücksichtigung 2021 zugerechnet werden). Die Neuregelung soll bei offenen Veranlagungsfällen auch über Antrag des Steuerpflichtigen möglich sein. Ist lediglich das Jahr des Zuflusses noch nicht rechtskräftig veranlagt, das Anspruchsjahr hingegen schon, soll die antragsgemäße Umstellung auf das Anspruchsprinzip für die vorangegangenen Jahre ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO darstellen, sodass dann sämtliche Zahlungen und Rückzahlungen entsprechend der neuen Rechtslage dem Anspruchsjahr zugeordnet werden können. Wenn z. B. im Jahr 2020 Rehabilitationsgeld für die Jahre 2018 und 2019 nachgezahlt wird, soll ein Antrag auf Anwendung der Neuregelung auch dann möglich sein, wenn lediglich das Jahr 2020 noch nicht rechtskräftig veranlagt ist.“

In den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 631c und 631d) werden lediglich die Erläuterungen zum AbgÄG 2022 wiedergegeben werden.

Gem § 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 (vgl Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Anm 146). Hinsichtlich des Abflusszeitpunktes der zurückgezahlten Einnahmen ist § 19 Abs 2 EStG 1988 maßgeblich. Gem § 19 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 112/2011 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Mit BGBl I 134/2021 wurde die Aufhebung einer Wortfolge in § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 durch den Verfassungsgerichtshof kundgemacht, wobei die Aufhebung mit 30.6.2022 in Kraft treten sollte. Das Erkenntnis des VfGH 17.6.2021, G 223/2020 betraf die Frage des Zuflusszeitpunktes von nachgezahltem Rehabilitationsgeld (das gerade nicht als Nachzahlung von Pensionen zu qualifizieren ist – VfGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 – und somit im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses zu erfassen war). Hinsichtlich von ausbezahlten Vorschüssen auf das Rehabilitationsgeld ist in dem Erkenntnis festgehalten, dass – nach der vom VfGH zu beurteilenden Rechtslage – keine nachteiligen Effekte eintreten, „da diese Vorschüsse im Jahr des Zuflusses als Einnahmen zu erfassen und im Jahr der Nachzahlung auf diese in Anrechnung und als Werbungskosten von dieser [Nachzahlung] in Abzug zu bringen sind [...]. § 19 Abs 2

EStG 1988 (idF vor BGBl I 108/2022) berücksichtigte Rückzahlungen ausschließlich im Jahr des Abflusses (vgl. VwGH 22.6.2020, Ro 2018/13/0009; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Mit dem BGBl I 108/2022 wurde in § 19 Abs 2 EStG 1988 folgender Satz eingefügt:

„Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.“ § 19 Abs 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 behandelt unter anderem „Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird“. Das Bundesgesetzblatt I 108/2022 wurde am 19.7.2022 ausgegeben. Ohne Hinzutreten weiterer Bestimmungen (zB einer Übergangsbestimmung) würde § 19 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 108/2022 erst für Rückzahlungen von Einnahmen gelten, die nach dem 19.7.2022 getätigt wurden.

Allerdings findet sich in § 124b Z 399 EStG für § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 und § 19 Abs 2 EStG 1988 die Anordnung, dass diese Bestimmungen bereits für Zahlungen und Rückzahlungen ab 1.1.2022 – somit rückwirkend – anzuwenden sind „und über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren“. § 124b Z 399 EStG 1988 enthält somit einerseits die Aussage, dass § 19 Abs 2 EStG 1988 bereits für Rückzahlungen ab 1.1.2022 gilt (erster Tatbestand) und – zusätzlich - über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren (zweiter Tatbestand).

Auf Grund des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist noch von einem „offenen Veranlagungsverfahren“ für das Jahr 2017 auszugehen. Eine Antragstellung nach § 124b Z 399 EStG 1988 erfolgte durch den Steuerpflichtigen in der mündlichen Verhandlung für die Jahre 2015 bis 2017. Jener Teil der AMS-Zahlungen, der auf das Jahr 2017 entfällt und nun als steuerpflichtiger Vorschuss neben dem Pensionsversicherungsanstalt-Nachzahlungsbetrag zu erfassen und die entsprechende Einkommensteuer darauf festzusetzen ist (VwGH 14.12.2023, Ro 2021/13/0013 bzw. Ra 2021/13/0101 Rn 37), ist auf Grund der Antragstellung des Beschwerdeführers im selben Zeitraum (somit ebenfalls 2017) als Werbungskosten zu erfassen, soweit diese Beträge auch tatsächlich im Wege der Legalzession an das AMS refundiert wurden. Dies entspricht nicht nur dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern auch der Intention des Gesetzgebers: dem bescheidmäßig zuerkannten Nachzahlungsbetrag einer Pension (§ 19 Abs 1 Z 2 TS 1 EStG 1988) stehen Werbungskosten im gleichen Veranlagungszeitraum in Höhe jenes Rückzahlungsbetrages gegenüber, der an das AMS entrichtet wurde, weil das zunächst vom AMS gewährte Arbeitslosengeld bzw. die Notstandshilfe nun als steuerpflichtiger Vorschuss auf die Pension anzusehen sind.

Während das AMS als Rückforderungsbetrag gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt jene Summe bekannt gegeben hatte, die es ursprünglich als AMS-Pensionsvorschuss ausbezahlt hatte (€ 31.375,23), hat das AMS von der PVA nur einen Betrag von € 31.163,36 im Jahr 2018 tatsächlich refundiert erhalten. Die Differenz in Höhe von € 211,87, die auf das Jahr 2017 entfällt, wurde vom AMS abgeschrieben und somit auch nicht gegenüber dem Beschwerdeführer unmittelbar geltend gemacht. Als Werbungskosten für 2017 kann somit nur der um die € 211,87 reduzierte AMS-Vorschussbetrag des Jahres 2017 in Höhe von € 6.143,03

berücksichtigt werden (€ 6.354,90 abzüglich € 211,87 ergibt € 6.143,03). Insofern war der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

Werbungskosten für Rückforderungsbeträge, die auf die Jahre 2013 und 2014 entfallen (kein Antrag nach § 124b Z 399 EStG 1988):

In der mündlichen Verhandlung führte der Beschwerdeführer aus, dass sich sein Antrag nach § 124b Z 399 EStG 1988 nicht auf die Jahre 2013 und 2014 erstreckt. In weiterer Folge hat der Beschwerdeführer beantragt, jene Teile des Rückzahlungsbetrages, die auf die Jahre 2013 und 2014 entfallen, im Jahr 2017 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zurückgezahlte Einnahmen sind gemäß § 16 Abs 2 EStG 1988 im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung § 19 Abs 2 EStG 1988 idF vor BGBl I 108/2022 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. 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). 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 (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 19 Anm 39; VwGH 22.1.2004, 98/14/0025). Die Überweisung des Rückforderungsbetrages von der PVA an das AMS erfolgte jedenfalls erst im Jahr 2018, womit beim AMS ein Zufluss erst im Jahr 2018 war.

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.

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 (gebällt) zugeflossen.

Eine Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrages von € 1.511,30 für 2013 und € 4.042,62 für 2014 (in Summe: € 5.553,92) 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 ALVG setzt zunächst die Einbringung eines Antrags auf eine Pension bei geminderter Arbeitsfähigkeit voraus. Nach dem ALVG 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 ALVG geregelte Pensionsvorschuss ist eine Leistung aus der Arbeitslosenversicherung, die Personen, die eine der in § 23 Abs 1 ALVG 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 AIVG (vgl. *Sdoutz/Zechner* in *Sdoutz/Zechner* (Hrsg), Arbeitslosenversicherungsgesetz: Praxiskommentar¹⁷ § 23 Rz 500).

Damit ist die Legalzession des § 23 Abs 6 AIVG 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 AIVG, 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 AIVG 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 (also der Beschwerdeführer) 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 tatsächlichen 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 (auch für 2013 und 2014) der Pensionsversicherungsanstalt bekannt gegeben; der konkrete Betrag ergibt sich erst aus dem (rechtskräftigen) Feststellungsbescheid des AMS vom 18.6.2018, den der Beschwerdeführer selbst beantragt hatte.

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, in welcher Höhe die Pensionsversicherungsanstalt die Forderung anerkennt oder 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 – mangels Zuflusses – nicht verfügen, weil die PVA den Gesamtbetrag einbehalten hat. Für den Zeitpunkt des Abfließens ist maßgeblich, wann der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Abgabepflichtigen ausgeschieden ist; dies setzt jedoch voraus, dass der Betrag zuvor zugeflossen ist (VwGH 22.1.2004, 98/14/0025). Wenn im Jahr 2017 die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht gegeben war, kann ein Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Jahr 2017 auch nicht eingetreten sein. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang, bei dem es erforderlich ist, dass dem Empfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden (zB VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218). Im Jahr 2017 trug der Beschwerdeführer kein Risiko (zB Wertverlust) hinsichtlich des Nachzahlungsbetrages. 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.

Werbungskosten für die Rückforderung von verbliebenen AMS-Leistungen (keine Pensionsvorschüsse):

§ 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.

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).

In der Entscheidung des VwGH vom 22.6.2020, Ro 2018/13/0009 betreffend Einkommensteuer 2012 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 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). Auch für Arbeitslosengeld und Notstandshilfe gilt das Zu- und Abflussprinzip gem § 19 EStG 1988.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 bewirkt, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden (VwGH 22.6.2020, Ro 2018/13/0009). Unerheblich ist, ob die Transferleistung zu Recht bezogen wurde (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0202). Vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen. Die Hochrechnung betrifft jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Arbeitslosengeld bezogen wurden. Nicht hochzurechnen sind die zusätzlich zum Arbeitslosengeld bezogenen (geringfügigen) Einkünfte (Kuprian in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 3 Anm 163 mwN; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG § 3 Rz 28/2).

Der Beschwerdeführer bezog ganzjährig eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (€ 19.799,01), ganzjährige Einkünfte von der ***EF*** (€ 2.142,16) sowie ganzjährige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ 779,34). Für den Zeitraum 27.1.2017 bis 1.10.2017 bezog der Beschwerdeführer steuerfreie Leistungen des AMS (zu Unrecht, wie sich später

herausstellte). Während dieser 248 Tage bezog der Beschwerdeführer Einkünfte von ***AB*** (€ 2.233,48), AMS-Pensionsvorschüsse im Zeitraum 17.5.2017 bis 1.10.2017 (laut Bescheid des AMS vom 18.6.2018 in Höhe von € 6.354,90, abzüglich des Rückzahlungsbetrages in Höhe von € 6.143,03) und Krankengeld von der NÖGKK in Höhe von € 10.038,60. Insgesamt sind somit € 35.204,46 aus der Hochrechnung auszuscheiden. Es verbleiben grundsätzlich Krankengeldbezüge (zwei Lohnzettel der NÖGKK) für den Zeitraum 2.1.2017 bis 26.1.2017 in Höhe von € 2.372,76, die für die Hochrechnung heranzuziehen waren.

Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 118b) führen in diesem Zusammenhang aus, dass für jene Fälle, in denen im Kalenderjahr der Rückzahlung eine Berücksichtigung im Rahmen der Hoch- oder Kontrollrechnung - mangels entsprechender steuerfreier Bezüge - nicht möglich ist, die (tatsächliche) Rückzahlung ein rückwirkendes Ereignis darstelle, das zu einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO jenes Einkommensteuerbescheides führe, in dem die Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 in die Hoch- oder Kontrollrechnung einbezogen wurden. Zuständig für Änderungen gem § 295a BAO ist stets die Abgabenbehörde – auch betreffend Entscheidungen der Verwaltungsgerichte (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295a Tz 44; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 295a Anm 21).

Ergebnis

Im Ergebnis waren daher für das Jahr 2017 die Einkünfte in Höhe von € 37.233,35, die bereits im angefochtenen Bescheid vom 31.7.2018 enthalten waren (Pensionsversicherungsanstalt, ***EF***, ***AB***, NÖGKK und Vermietung) um die erhaltenen Pensionsvorschüsse in Höhe von € 6.354,90 zu erhöhen, wobei € 6.143,03 als Werbungskosten neben dem Werbungskostenpauschale berücksichtigt wurden.

Unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes war die Einkommensteuer 2017 mit € 4.361 festzusetzen.

Revisionszulassung

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 Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 28. Juni 2024