

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch V1 und V2, vom 02.08.2013, gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 02.07.2013, betreffend die Abweisung eines Antrages gem. § 295a BAO bzw. § 299 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011, zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verwaltungsgeschehen:

Mit **Eingabe vom 22.05.2013 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.)** beim seinerzeit zuständigen Finanzamt, **die Abänderung (§ 295a BAO) bzw. die Aufhebung (§ 299 BAO) des Einkommensteuerbescheides 2011**. So sei mit Bescheid vom 30.05.2012 die Einkommensteuer 2011 mit € 39.150 festgesetzt worden. Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer seien von der Finanzbehörde Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit durch die bezugsauszahlende Stelle, die G in Höhe von € 1.047.205,77 berücksichtigt worden. Bei der Anweisung dieses Betrages sei dem Arbeitgeber ein Irrtum unterlaufen. So seien irrtümlich € 354.624,91 zu viel ausbezahlt worden. Der Antragsteller habe diesen Betrag zurückbezahlt, sodass die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Ausmaß dieses Betrages zu mindern seien. Wie sich herausgestellt habe, hätte der Antragsteller auf Grund eines Willensmangels (Irrtum) bereits zum Zeitpunkt des Zuflusses keinen Rechtsanspruch auf Zahlung des Mehrbetrages gehabt, sodass die Einkünfte entsprechend zu reduzieren seien. Die Einkünfte des Antragstellers aus nichtselbstständiger Arbeit, bezugsauszahlende Stelle G, würden eine im Jahr 2011 falsch ermittelte Teilabfindung des Pensionsanspruches im Betrag von € 867.813,30 beinhalten, welcher dem Antragsteller aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung als scheidender Geschäftsführer dieser Gesellschaft ausbezahlt worden sei. Dieser Pensionsanspruch basiere auf dem Dienstvertrag des Antragstellers, wonach diesem im Rahmen des ab 1.4.1988 wirksamen Dienstvertrages mit der Gesellschaft ein Pensionszuschuss in Höhe

von 45% des letzten Bruttomonatsgehaltes gebühre. Hinsichtlich dieser vertraglichen Pensionszusage wurden in der Folge mehrere Rückdeckungsversicherungen bei einer Versicherungsanstalt abgeschlossen. Im Dezember 2010 sei im Zusammenhang mit dem Übertritt auf eine betriebliche Kollektivversicherung auf Basis dieses Wertes des bis dahin angesammelten Kapitals in der Rückdeckungsversicherung ein „Ablösekapital“ von € 1.869.000 ermittelt worden. In der Folge sei von der Gesellschaft 1 Mio. Euro als Deckungserfordernis in die betriebliche Kollektivversicherung überwiesen worden und Restbetrag des Ablösekapitals in Höhe von € 867.813,30 an den Antragsteller auf Basis einer Teilabfindungsvereinbarung ausbezahlt worden. Mit Ende März 2012 sei der Antragsteller aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden. In der weiteren Folge habe sich herausgestellt, dass die bisherige Berechnung auf Grund einer Fehlinterpretation des Vertrages falsch gewesen sei und der tatsächliche Teilabfertigungsanspruch um € 354.624,91 geringer gewesen sei. Dieser Differenzbetrag sei vom Antragsteller nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2011, jedoch umgehend nach Aufklärung des Irrtums und der Vorlage von Gutachten im September 2012 rückgeführt worden.

Antragsteller und Arbeitgeber hätten aufgrund des im Jahr 1988 abgeschlossenen Dienstvertrages und dem nicht näher definierten Begriff des Gehaltes eine falsche Vorstellung darüber gehabt, welche Gehaltsbestandteile nun tatsächlich in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden dürften/könnten. Die falsche Vorstellung über die Wirklichkeit (Irrtum) habe sich aus der Frage ergeben, ob der Monatsgehalt mal 15, zuzüglich dem Überstundenpauschale, zuzüglich dem Sachbezug und zuzüglich von Zulagen und der Versicherungszulage die richtige Bemessungsgrundlage sei oder lediglich der Bruttomontagsgehalt mal 14 ohne jede Zulage, ohne Sachbezugswert und ohne Überstundenpauschale. Im Sinne der zuerst genannten Ermittlungsmethode sei die Teilabfindung der Höhe nach ermittelt worden. Richtig gewesen wäre, die Bemessungsgrundlage nach der zuletzt genannten Berechnungsmethode festzustellen und zu ermitteln. Richtig wäre gewesen die Teilabfindung mit € 513.188,39 zu ermitteln.

Die der Teilabfindung zugrunde liegende Kalkulation sei sowohl beim Antragsteller als auch beim Arbeitgeber bekannt gewesen und Inhalt der Vereinbarung über die Teilabfindung geworden. Ohne diesen Irrtum (also bei Kenntnis des wahren Sachverhaltes) hätten der Dienstgeber und der Antragsteller die Vereinbarung über die Teilabfertigung in dieser Art nicht abgeschlossen, sondern durch Anwendung und Ermittlung des richtigen Betrages. Rechtlich liege daher ein wesentlicher Geschäftsrütt vor, der den Arbeitgeber berechtige, die von ihm abgegebene Willenserklärung hinsichtlich der Teilabfindung bezogen auf den Mehrbetrag von € 354.624,91 rückwirkend anzufechten und aufzuheben. Die irrtümliche Vertragsanpassung wirke ex tunc, sodass der Antragsteller an dem von der Gesellschaft ausbezahlten Mehrbetrag zu keinem Zeitpunkt Eigentum erworben habe. Vielmehr sei gleichzeitig mit der Auszahlung an den Antragsteller eine Rückzahlungsverpflichtung entstanden. Somit habe der Antragsteller bezogen auf den irrtümlich ausbezahlteten Mehrbetrag von € 354.624,91 zu keinem Zeitpunkt Eigentum erworben, ebenso keine rechtliche Verfügungsmacht und sei gleichzeitig mit der Auszahlung eine Rückzahlungsverpflichtung in gleicher Höhe

entstanden, sodass hinsichtlich dieses Betrages von keinem Zufluss im Sinne des § 19 EStG ausgegangen werden könne (VwGH 26.9.2000, 99/13/0193). Das **Erkennen des Irrtums im Jahr 2012 und die daraufhin erfolgte Rückzahlung seien nachträgliche Ereignisse iSd § 295a BAO**, die eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2011 erforderlich machten. Werde von einem Arbeitnehmer nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides Lohnsteuer, die im Haftungsweg beim Arbeitnehmer nachgefordert wurde, dem Arbeitgeber ersetzt, so habe eine Berichtigung nach § 295a BAO zu erfolgen (Ellinger, BAO, Pkt. 15 zu § 295a). Gleches müsse für die Rückzahlung von irrtümlich zu viel ausbezahltem Arbeitslohn durch den Arbeitgeber gelten. Auch hier habe der erfolgte Rückzahlungsfluss in einer Folgeperiode abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit. Bei dem irrtümlich ausbezahlten Betrag handle es sich um eine Forderung des Arbeitgebers bzw. um eine Verbindlichkeit des Arbeitnehmers. Mit dem Erkennen dieses Umstandes und der Rückzahlung in 2012 falle -jedenfalls aus steuerrechtlicher Sicht- rückwirkend und ex tunc der Titel „Pensionsabfindung“ weg; nach der Rückzahlung könnten daher im Jahr 2011 in dieser Höhe keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mehr vorliegen. Wäre die Notwendigkeit der Rückzahlung früher erkannt worden und noch in 2011 erfolgt, dann hätte der Dienstgeber dies noch im Rahmen der Lohnverrechnung (Aufrollung) für das Jahr 2011 berücksichtigen können und es lägen in dieser Höhe keine Einkünfte vor. Der Umstand, dass dieser Sachverhalt erst in einer Folgeperiode eingetreten sei, müsse daher über die Regelung des § 295a BAO im Rahmen einer Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2011 erfolgen. In eventu wurde beantragt, den **Einkommensteuerbescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gem. § 299 BAO** aufzuheben. So seien Zahlungen als Einkünfte festgesetzt worden, die bei richtiger rechtlicher Beurteilung eine Forderung des Arbeitgebers und eine Verbindlichkeit des Arbeitnehmers begründen. Erhaltene liquide Mittel, die unmittelbar eine Rückzahlungsverpflichtung begründen, könnten keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, auch wenn diese Zahlung durch den Arbeitgeber erfolgt sei. Dies widerspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da Einkünfte nur dann vorliegen könnten, wenn es zu einer Vermögensvermehrung beim Empfänger komme. Wegen der gleichzeitig mit der Auszahlung entstandenen Rückzahlungsverpflichtung sei es aber zu keiner Vermögensvermehrung gekommen.

Mit Schreiben vom 1.3.2013 verständigte das Finanzamt B den Bf. von seiner nunmehrigen Zuständigkeit.

In der weiteren Folge **wies das Finanzamt mit Bescheid vom 02.07.2013 den Antrag gem. § 295a BAO bzw. § 299 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 ab**. In der Begründung hielt es dazu fest, dass die Rückzahlung von Einnahmen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG darstelle und der Betrag von € 354.624,91, welcher am 23.10.2012 an den Arbeitgeber zurückbezahlt worden sei, bei der Veranlagung 2012 als Werbungskosten geltend gemacht werden könne. Da der antragsgegenständliche Bescheid inhaltlich nicht rechtswidrig sei komme eine

Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO nicht in Betracht. Auch liege kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor.

In der **Berufung vom 02.08.2013** machte der Vertreter zunächst **inhaltliche Rechtswidrigkeit** des angefochtenen Bescheides wegen Vorliegens wesentlicher Verfahrensmängel geltend. So müsse die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welchen konkreten Sachverhalt die Behörde im Einzelnen als erwiesen angenommen habe, aufgrund welcher Beweiswürdigung, und wie dieser Sachverhalt beurteilt werde. Diesen Anforderungen an die Begründungspflicht entspreche der angefochtene Bescheid nicht. So seien weder die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, der konkrete für die Erledigung der Rechtssache maßgebende Sachverhalt erkennbar, offengelegt oder festgestellt. Zudem werde weder begründet, aufgrund welcher rechtlichen Überlegungen kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vorliege bzw. weshalb der Einkommensteuerbescheid nicht inhaltlich rechtswidrig sei. Der bekämpfte Bescheid sei für die Verfahrenspartei nicht überprüfbar und könne diese auch keine zweckmäßige Rechtsverfolgung wahrnehmen. Bezuglich des **Sachverhaltes** wurden im Wesentlichen die Ausführungen im Antrag gem. § 295a BAO bzw. § 299 BAO wiederholt. Noch einmal wurde vorgebracht, dass der Einkommensteuerbescheid 2011 am 30.5.2012 ergangen sei. Im September 2012 habe sich der Irrtum geklärt und sei vom Berufungswerber am 23.10.2012 der zu viel erhaltene Betrag von € 354.624,91 an die bezugsauszahlende Stelle der Gesellschaft zurückbezahlt worden. Der Bw. habe bezogen auf den irrtümlich ausbezahlten Mehrbetrag zu keinem Zeitpunkt Eigentum erworben, ebenso keine rechtliche Verfügungsmacht. Gleichzeitig mit der Auszahlung des Betrages sei eine Rückzahlungsverpflichtung in gleicher Höhe entstanden, sodass dieser Betrag keinen Zufluss im Sinne des § 19 EStG darstelle. Erhaltene Geldmittel, die unmittelbar und im Zeitpunkt des Erhaltes eine Rückzahlungsverpflichtung begründen, könnten begrifflich keine Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit darstellen, da dies dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** widerspreche. Einkünfte könnten nur dann vorliegen, wenn es zur Vermögensvermehrung beim Empfänger komme. Wegen der gleichzeitig mit der Auszahlung entstandenen Rückzahlungsverpflichtung sei es aber zu keiner Vermögensvermehrung gekommen. Damit erweise sich der zu Grunde liegende Einkommensteuerbescheid 2011 im Sinn des § 299 BAO in seinem Spruch als nicht richtig. Damit wäre aber der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 30.05.2012 gem. § 299 BAO aufzuheben gewesen und im ersetzenenden Einkommensteuerbescheid 2011 auszusprechen gewesen, dass die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit € 734.580,38 betragen. Aus demselben Grund liege aber auch ein Ereignis des § 295a BAO vor, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit bzw. den Umfang eines Abgabenanspruches habe. Das Ereignis sei die Aufklärung des Berechnungsfehlers September/Oktober 2012. Zu diesem Zeitpunkt sei der verfahrensgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2011 vom 30.05.0212 bereits rechtskräftig gewesen. Die Rückzahlung des Betrages von € 354.624,91 sei ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO, welches auch abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit habe und damit auch auf den Umfang des Abgabeanspruches. Gleichzeitig mit dem Erhalt der Geldmittel

sei nämlich eine Rückzahlungsverpflichtung entstanden, sodass keine Einkünfte in diesem Umfang vorliegen würden. Aus diesem Grund würden Lehre und Rechtsprechung nachträgliche Änderungen der Einkunftshöhe als Anwendungsfall des § 295a BAO ansehen. Zudem sei dies – auch aus verfassungsrechtlichen Gründen (VfGH 30.09.3010, G35/10, SlgNr 191185) eine anzustrebende Interpretation, weil sonst bewirkt werde, dass ein Einkommen besteuert werde, das gar nicht erzielt worden sei. Letztendlich wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat beantragt.

Das Finanzamt wies in der weiteren Folge die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 11.11.2013** als unbegründet ab. Dabei ging es von dem in der Berufung dargelegten Sachverhalt aus und würdigte diesen wiederum wie folgt:

Antrag gem. § 299 BAO :

Gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 seien Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Wie aus den Unterlagen (Lohnkonto 2011, Verdienstabrechnung Jänner 2011, Verpflichtungserklärung vom 26.09.2012) ersichtlich sei, sei der Betrag für die „Pensionsabfindung“ iHv € 867.813,30, mit dem Jännergehalt im Jänner 2011 auf das Konto des Bw. überwiesen worden. Zugeflossen sei eine Einnahme aber dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhalte. Nach Doralt müsse die Einnahme daher tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, dieser müsse über die Einnahme „frei verfügen“ können. Einnahmen seien daher dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn sie auf dem Bankkonto gutgeschrieben werden. Im berufungsgegenständlichen Fall seien die Einnahmen unzweifelhaft im Kalenderjahr 2011 auf dem Bankkonto des Bw. gutgeschrieben worden, weshalb auch das Kalenderjahr 2011 als Zuflusszeitpunkt gelte. Der aufgestellten Behauptung zu keinem Zeitpunkt Eigentum und keine rechtliche Verfügungsmacht erworben zu haben, hielt das Finanzamt entgegen, dass ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht nicht Voraussetzung für einen Zufluss sei, ebenso wenig müsse der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten Betrag entsprechen. Entscheidend sei, dass der Bw. objektiv und tatsächlich in der Lage gewesen sei, über die auf sein Bankkonto überwiesenen Beträge frei verfügen zu können. Die fingierte Rückzahlungsverpflichtung, welche sich als „Irrtum“ des zu viel berechneten und ausbezahlten Betrages ergäbe, sei insofern unbeachtlich, da, auch wenn der VwGH zwar die rechtliche Verfügungsmacht voraussetze, auch widerrechtlich bezogene geldwerte Vorteile Einnahmen darstellten. Weder Änderungen in den Folgejahren, insbesondere Rückzahlungen oder Rückgängigmachungen des Rechtsgeschäftes, noch eine Rückzahlungspflicht würden etwas daran ändern, dass die Einnahmen zurückgeflossen sind.

Die tatsächliche Rückzahlungsvereinbarung (Verpflichtungserklärung) trage das Datum 26.09.2012, die entsprechende Rückzahlung sei laut Belegkopie am 23.10.2012 erfolgt. Gem. § 19 Abs. 2 EStG 1988 seien Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Maßgeblich für den Abfluss sei daher jener Zeitpunkt, zu dem

der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden sei und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren habe.

Die Rückzahlung sei am 23.10.2012 erfolgt, weshalb der Abfluss unzweifelhaft im Kalenderjahr 2012 stattgefunden habe. Gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 zähle auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zu den Werbungskosten, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt sind. Eine willkürliche Festsetzung sei jedoch nicht festgestellt worden. Somit erweise sich der Einkommensteuerbescheid 2011 in diesem Punkt als richtig.

Antrag gem. § 295a BAO:

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 295a BAO sei das Eintreten eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit für den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches habe. Die Rückwirkung von Ereignissen müsse sich aus den Abgabenvorschriften ergeben, § 295a BAO sei eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Somit sei es eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabebeanspruches) zukommt. Der Werbungskostenabzug für die Rückzahlung von Arbeitslohn gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 stelle eine spezielle Norm im Materiengesetz dar, sodass § 295a BAO nicht zur Anwendung kommen könne (Einkommensteuerkommentar Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke zu § 16 EStG, XIII. Erstattung von Einnahmen, Anmerkung 146 und Lenneis in Jakom, zu § 16 EStG Rz 54).

Im **Vorlageantrag vom 10.12.2013** wurden keine neuen Gründe vorgebracht.

Mit Eingabe vom 13.10.2014 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den Senat zurückgenommen.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog (unter anderem) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der G: In der Verdienstabrechnung für den Monat Jänner 2011 kam neben dem Gehalt besagte Prämie in Höhe von € 867.813,30 zum Ansatz. Die Prämie wurde gem. § 67 Abs. 1 und 2 einer Besteuerung unterzogen. Die Jahressechstelüberschreitung betrug dabei € 839.872,16. Zur Auszahlung auf das Bankkonto des BF. gelangten € 452.899,11. Mittels Lohnzettel teilte besagter Arbeitgeber der Finanzbehörde mit, dass im Kalenderjahr 2011 die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit insgesamt € 1.047.205,77 betragen. Auf dieser Grundlage erging der Einkommensteuerbescheid 2011 am 30.05.2012. Ein Teilbetrag dieser Einkünfte in Höhe von € 867.813,30 war das Ablösekapital an den Bf. auf Basis einer Teilabfertigungsvereinbarung (Anmerkung: des Pensionsanspruches) zufolge Übertritts auf eine betriebliche Kollektivversicherung. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für dieses Ablösekapital war ein Irrtum unterlaufen, welcher im September 2012 aufgeklärt wurde und infolge dessen der Bf. am 23.10.2012 den irrtümlich zu viel erhaltenen Betrag von € 354.624,91 an die bezugsauszahlende Stelle der G zurückzahlte.

Die Verpflichtungserklärung vom 26.09.2012 enthielt u.a. nachstehenden Passus:

Im Zusammenhang mit dem Abschluss dieser beiden Verträge wurde gemäß „Auftrag zur Überweisung der Kapitalablöse“ vom 18.01.2011 aus den Versicherungsverträgen, Polizze-Nr. XXX (€ 713.450,79) und Polizze-Nr. YYY (€ 154.362,60), brutto ein Betrag von € 867.813,30 an mich über die Gehaltsverrechnung im Jänner 2011 ausbezahlt. Gemäß eingeholter Gutachten bestand und besteht auf einen Anteil von € 354.624,91 aus dieser Kapitalablöse meinerseits kein Rechtsanspruch. Ich verpflichte mich daher, den Betrag von € 354.624,91 unverzüglich, längstens bis 25.10.2012 an die g zurückzuzahlen.

Beweiswürdigung

Dieser unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus:

- dem Parteivorbringen
- dem vorgelegten Veranlagungakt
- dem Einkommensteuerbescheid 2011
- dem Lohnkonto 2011
- der Verpflichtungserklärung vom 26.09.2012
- dem Überweisungsbeleg

Rechtslage

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist strittig, ob der Einkommensteuerbescheid 2011 rechtswidrig und daher einer Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO zugänglich ist, bzw. ob ein Anwendungsfall des § 295 a BAO vorliegt.

Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO:

Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Der Antrag entspricht den Formalerfordernissen.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 299, Tz 9 und 13).

Gem. § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) sind gem. § 25 Abs 1 Z1 lit a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt daher in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (VwGH 05.03.1986, 85/13/0085).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine Einnahme dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des steuerpflichtigen übergegangen sein und der Steuerpflichtige muss über die Einnahme frei verfügen können (VwGH 29.1.2014, 2009/13/0209). Einnahmen sind dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn sie auf seinem Bankkonto gutgeschrieben werden (VwGH 9.3.1982, 82/14/0011). Im vorliegenden Fall steht fest, dass diese Einnahmen im Kalenderjahr 2011 auf dem Bankkonto des Bf. gutgeschrieben wurden, weshalb als Zuflusszeitpunkt gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 das Kalenderjahr 2011 gilt. Was den Einwand der Rückzahlungsverpflichtung betrifft, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht nicht Voraussetzung für einen Zufluss ist, ebenso wenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten Betrag entsprechen (BFH, BStBI 1933 II 825). Entscheidend ist, dass der Bf. objektiv und tatsächlich in der Lage war, über die auf sein Bankkonto überwiesenen Beträge frei verfügen zu können (Doralt, EStG 1988, § 19, Tz 10). Die Annahme der gleichzeitig mit der Auszahlung entstandenen Rückzahlungsverpflichtung vermag der Beschwerde aus nachstehender Überlegung gleichfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn wenn auch der VwGH die rechtliche Verfügungsmöglichkeit voraussetzt, so stellen widerrechtlich bezogene Einnahmen geldwerte Vorteile dar (VwGH 17.2.1989, 88/14/0010). Weder Änderungen in den Folgejahren, insbesondere Rückzahlungen (VwGH 24.2.2000, 99/15/0236) oder Rückgängigmachungen des Rechtsgeschäftes, noch eine Rückzahlungspflicht (VwGH 8.9.1992, 88/14/0076) ändern etwas daran, dass die Einnahmen als zugeflossen gelten (s. dazu auch Doralt, § 19, Rz 8-11).

Der Vollständigkeit halber ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass sich für den Verwaltungsgerichtshof im Falle der Rückzahlung der ungerechtfertigt erlangten Beträge vielmehr die Frage nach der Geltendmachung als Werbungskosten stellt, denn ist der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderungen in späteren Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden (zB. VwGH 18.1.1983, 82/14/0076). Dies selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass der zugeflossene Betrag (die

Einnahme) in späteren Jahren ganz oder teilweise wieder zurückzuzahlen ist (BFH v 29. 4. 1982, BStBl II 593).

Erfolgt die Rückzahlung weil sich im Nachhinein die Berechnung als falsch herausgestellt hat, dann ist die Rückgängigmachung bei Nichtvorliegen von Spezialtatbeständen nicht rückwirkend. Im beschwerdegegenständlichen Fall steht fest, dass der Irrtum 2012 erkannt und der Betrag 2012 zurückbezahlt wurde. Was den Hinweis auf das Erkenntnis vom 26.09.2000, ZI. 99/13/0193 betrifft, so vermag dieser der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach Lage der Akten fallen die Überweisung auf das Bankkonto und das Erkennen des Irrtums zeitlich auseinander, was seine Bestätigung in der mit 26.9.2012 datierten Verpflichtungserklärung findet. Da aber der Einkommensteuer nach § 2 Abs. 1 das Einkommen zu Grunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, sind Sachverhalte, die sich in anderen Kalenderjahren ereignen, für die jeweilige Jahressteuer nicht von Bedeutung. Was letztendlich den Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip betrifft, so steht zwar die Besteuerung eines fiktiven Einkommens mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Widerspruch, doch erfolgt in der Regel ein Ausgleich durch die **Notwendigkeit des Abzuges nachträglicher Werbungskosten im Abflussjahr** (VwGH 27.5.2003, 98/14/0065).

Die tatsächliche Rückzahlungsvereinbarung (Verpflichtungserklärung) trägt das Datum 26.09.2012. Eine willkürliche Festsetzung des Zeitpunktes des Zufließens der Einnahmen bzw. der Erstattung ist im beschwerdegegenständlichen Fall auszuschließen. Gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zu den Werbungskosten. Gem. § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Maßgeblich für den Abfluss ist dabei jener Zeitpunkt, zu dem der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren hat. Die Rückzahlung erfolgte am 23.10.2012, weshalb der Abfluss im Jahr 2012 stattfand.

Der Ansatz der von der G bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid 2011 in Höhe von € 1.047.205,77 erfolgte daher zu recht. Mangels Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2011 bestand für die belangte Behörde kein Rechtsgrundlage diesen Bescheid gem. § 299 BAO aufzuheben und die Einkünfte in der weiteren Folge mit dem verminderter Betrag anzusetzen. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

§ 295a BAO

Gem. § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches hat.

Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4) eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabeanspruches. Die Rückwirkung von

Ereignissen muss sich aus den Abgabenvorschriften ergeben. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 295 a, Tz 3-5).

§ 295a BAO ist eine reine verfahrensrechtliche Bestimmung. Mitunter werden bestimmte Ereignisse in gesetzlichen Bestimmungen als rückwirkende Ereignisse iSd § 295a fingiert (s. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 295a, Tz 25-27).

Im beschwerdegegenständlichen Fall stellt sich daher die Frage, ob es sich beim Werbungskostenabzug für die Rückzahlung von Arbeitslohn gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 um eine spezielle Norm im Materiengesetz handelt, sodass § 295a BAO nicht zur Anwendung kommt.

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind lediglich sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge. Von ihnen ausgehend ergibt sich unter Beachtung der die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche.

Ob ein nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) eingetretenes Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches hat, muss sich aus den einzelnen Abgabenvorschriften ergeben (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 295a Anm. 13 und 14). Die Anwendung des § 295a BAO erfordert somit, dass der materiellen Abgabenvorschrift zu entnehmen ist, anstelle des vor dem Eintritt des Ereignisses gegebenen Sachverhalts sei der zufolge dieses Ereignisses anders geartete Sachverhalt nunmehr der Besteuerung zugrunde zu legen (vgl. VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085).

Wie bereits festgehalten steht der Zeitpunkt der Einnahme mit dem Zeitpunkt der Ausgabe in einer zeitlichen Wechselbeziehung. Die maßgeblichen Abgabenvorschriften sind bei der hier gegebenen Sachlage die Bestimmungen des § 16 Abs. 2 und § 19 Abs. 2 EStG 1988. Aus § 16 Abs. 2 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich aber, dass die Rückzahlung von Einnahmen in dem Jahr als Ausgabe anzusetzen ist, in dem die Rückzahlung erfolgt. Damit hat der Gesetzgeber unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Erstattung bzw. Rückzahlung von Einnahmen keine abgabenrechtliche ex tunc Wirkung zukommt. Somit stellt die Regelung des § 16 Abs. 2 EStG 1988, welche die abgabenrechtliche Bedeutsamkeit des Ereignisses der Rückzahlung für das Jahr der Rückzahlung normiert, die speziellere Norm gegenüber § 295a BAO dar. Im Streitfall kann in der erfolgten Rückzahlung von (steuerpflichtigen) Einkünften kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO gesehen werden. So führt Lenneis im Jakom, EStG-Kommentar, 4. Auflage, 2011, zu § 16 Rz 54 aus:

„§ 16 Abs. 2 EStG steht in einem gewissen Konkurrenzverhältnis zu § 295a, demzufolge ein Bescheid insoweit (auf Antrag oder von Amts wegen) abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtl Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand

oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Da aber § 16 Abs 2 dennoch unverändert geblieben ist, kommt dieser Bestimmung mE als speziellere Norm der Vorrang zu“.

In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf das Erkenntnis des **VwGH vom 4.2.2009, 2006/15/0151** verwiesen:

„§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Es ist sohin anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, und vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085).“

Weiters wird ausdrücklich auf die vom Finanzamt in der Berufungsentscheidung zitierte Kommentarmeinung verwiesen:

So wird im Einkommensteuerkommentar von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke zu § 16 EStG, XIII. Erstattung von Einnahmen, Anmerkung 146 wörtlich ausgeführt:

Aus § 16 Abs. 2 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich, dass die Erstattung von Einnahmen in dem Jahr als Ausgabe anzusetzen ist, in dem die Erstattung erfolgt. Durch die Regelung des § 16 Abs. 2, welche die abgabenrechtliche Bedeutsamkeit des Ereignisses der Erstattung für das Jahr der Erstattung normiert, liegt uE kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor.

Die nachträgliche Änderung der Einkunftshöhe in bestimmten Fällen unter § 295a zu subsumieren, vermag aus rechtspolitischen Gründen gegebenenfalls eine anzustrebende Interpretation sein, wenn beispielsweise ein nach § 67 EStG begünstigt besteueter Bezug zurückgezahlt wird (Doralt in RDW 2009, 502 und Ritz, BAO , 5. Auflage § 295a, Rz 19); Die Prämie wurde gem. § 67 Abs. 1 und 2 besteuert, wobei die auf die Jahresprämie entfallende Jahressechstelüberschreitung bereits € 839.872,16 betrug. Daraus lässt sich unschwer erkennen, dass es nicht um die Problematik der Rückzahlung eines begünstigt besteuerten Bezuges geht. Zudem hat Doralt in diesem Artikel, was die Nichtanerkennung als rückwirkendes Ereignis betrifft, ausgeführt: „Aus der Entscheidung lässt sich ableiten, dass der VwGH das Gleiche für die spätere Rückzahlung steuerbegünstigter sonstiger Bezüge vertritt“.

Auch der Unabhängige Finanzsenat hat sich mit dem Verhältnis § 295a zu § 16 EStG auseinandersetzt und dem § 16 EStG den Vorrang eingeräumt (**UFS 25.05.2009, RV/0656-S/08**).

„Es ist sohin an Hand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann. Die materiellrechtliche Norm des § 16 Abs. 2 EStG beinhaltet aber eine eindeutige Aussage, dass die Rückzahlung von Einnahmen Werbungskosten darstellt. Damit ist aber eine Einnahmensaldierung unabhängig vom Rückzahlungszeitpunkt ausgeschlossen.“

Im Streitfall wurde die Lohnsteuer nicht im Haftungswege beim Arbeitgeber nachgefordert, weshalb auch die diesbezüglichen, im Antrag gestellten Überlegungen (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 295a , Tz 15) ins Leere gehen.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass im beschwerdegegenständlichen Fall, was die Rückzahlung der Einnahmen im Jahr 2012 betrifft, § 16 Abs. 2 EStG als speziellerer Norm der Vorrang einzuräumen ist und § 295a nicht zur Anwendung kommt.

Die Abweisung des diesbezüglichen Antrages gem. § 295a BAO erfolgte daher gleichfalls zu recht.

Verfassungsrechtliche Überlegungen:

In der Beschwerde findet sich der Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH 30.09.2010, G35/10 SlgNr 191185. In diesem Erkenntnis hat sich der Verfassungsgerichtshof mit der Frage auseinandergesetzt, ob bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Verlustabzug geltend gemacht werden kann. Die Frage, ob ein hinreichend angepasstes System für eine Verlustberücksichtigung auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vorliegt, ist dahingehend zu beantworten, dass bei dieser Einkunftsart das EStG keine Vorsorge trifft, die einen Verlustabzug ersetzen kann.

Allerdings weist der Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. VfGH 8.6.85, B 488/80, gegenüber dem Bezug von anderen Einkünften Unterschiede auf, und ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, diese Einkunftsarten verschieden zu behandeln.

Bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (§ 47 Abs. 1 EStG), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. Der Lohnsteuerabzug ist dann eine vorläufige Maßnahme, wenn es zu einer Veranlagung kommt; diesfalls wird die Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2011. Dabei geht es wiederum um die Klärung der Frage, in welcher Höhe die laut Lohnzettel von der G bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Einnahmen (§ 19 Abs. 1 EStG) anzusetzen sind. Wie bereits eingangs ausgeführt ergibt sich aus dem Regelungsgefüge (§ 19 Abs 1 und § 16 Abs. 2 EStG 1988) für die Ermittlung der Einnahmen an sich bzw der Werbungskosten keine rückwirkende Bedeutsamkeit des nach Bescheiderlassung verwirklichten Sachverhaltes. Der mangelnden Verlustberücksichtigung könnte nur dann Bedeutung zukommen, wenn die aus der Rückzahlung resultierenden Werbungskosten die Einnahmen übersteigen und keine Deckung finden. Somit kann sich die Frage des Vorliegens einer Verfassungswidrigkeit im Hinblick auf einen mangelnden Verlustabzug- wenn überhaupt fruestens für das Jahr 2012, insbesondere für das Jahr 2013 und die Folgejahre stellen. (So wurden laut Einkommensteuererklärung 2012 an Werbungskosten € 354.624,91 geltend gemacht.) Dies tangiert aber den Ansatz der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2011 jedoch nicht. Deshalb konnten auch die ins Treffen geführten Argumente, was das Leistungsfähigkeitsprinzip betrifft, vorerst keine Berücksichtigung finden (Abflussjahr

2012). Bekämpft ist nur der Bescheid, mit dem die Anwendung des § 299 BAO bzw. § 295a BAO auf den Einkommensteuerbescheid 2011 versagt wurde. Letztendlich ist festzuhalten, dass das Beschwerdevorbringen in Anbetracht der Ausführungen aber auch noch nicht geeignet ist, eine Verfassungswidrigkeit, was die angezogenen Normen betrifft, aufzuzeigen. (Zur Frage der Ausführlichkeit s. auch Mag. Pfau in ÖStZ 2014/5666, 347).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhing, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und die Frage, wann Einnahmen und Rückzahlungen steuerlich zu erfassen sind, durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, ausreichend geklärt ist. Gleiches hat für die Lösung der Frage zu gelten, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegt.

B, am 10. November 2014