

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bforf, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 2. Oktober 2012 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. März 2015

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) war bis 31. August 2009 Angestellter der Arbeitgeber **GmbH** (in der Folge kurz GmbH) und für seine Arbeitgeberin zunächst als Projektleiter und in weiterer Folge als Sachverständiger tätig.

Mit **Urteil** des zuständigen **Arbeitsgerichtes** vom **11. Mai 2011** wurde der Bf verpflichtet, der GmbH als seinerzeitige Arbeitgeberin binnen 14 Tagen Provisionsüberbezüge der Jahre 2007 und 2008 in Höhe von insgesamt 18.517,46 € samt 4% seit 31. August 2009 zu bezahlen.

Mit **Schreiben** vom **5. Oktober 2011** der **Rechtsanwaltskanzlei der GmbH** an den Rechtsanwalt des Bf wurde der vom Bf der GmbH zu zahlende Betrag wie folgt ermittelt:

|   |             |
|---|-------------|
| Zugesprochene Provisionsüberbezüge      | 18.517,46 € |
| Verzugszinsen von 31.8.2009 - 6.10.2010 | 1.553,41 €  |
| Gesamt:                                 | 20.070,87 € |

Im genannten Schreiben wurde im Wesentlichen noch Folgendes ausgeführt:

Die angeführten Verzugszinsenseien seien bis 6. Oktober 2011 berechnet worden. Für jeden Tag des weiteren Zahlungsverzuges würden 2,06 € an Zinsen anfallen.

Ob die GmbH als Arbeitgeberin gegebenenfalls zu viel bezahlte Sozialversicherungsabgaben zurückfordern kann oder nicht, werde derzeit noch geprüft, dies be- oder entlaste den Bf jedoch nicht. Die steuerliche Veranlagung des zurückzuzahlenden Überbezuges müsse der Bf selbst veranlassen.

Laut Bestätigung der durchführenden Bank hat der Bf an die Rechtsanwaltskanzlei der GmbH am 29. November 2011 20.177,00 € überwiesen.

Mit **Schreiben vom 8. März 2012** erteilte der **Fachbereich des Finanzamtes** dem Bf folgende **Auskunft**:

**Rückzahlung von Einnahmen (§ 16 Abs. 2 EStG 1988) (Lohnsteuerrichtlinien 2002 RZ 319)**

*Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde.*

*Erfolgt die Erstattung (Rückzahlung) im Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses, so hat der Arbeitgeber die rückerstatteten Beträge bei der Abrechnung des laufenden Arbeitslohnes zu berücksichtigen und in voller Höhe in den Lohnzettel unter "sonstige steuerfreie Bezüge" (KZ 243) aufzunehmen.*

*Erfolgt die Rückzahlung (Erstattung), wie in Ihrem Fall, erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses an einen früheren Arbeitgeber, so kann die Berücksichtigung nur im Rahmen der Veranlagung durch das Finanzamt erfolgen.*

*Die Berücksichtigung erfolgt im Zeitpunkt der Rückzahlung an den Arbeitgeber ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (§ 16 Abs. 3 EStG 1988).*

**Der rückgezahlte Arbeitslohn kann nur im Jahr der Erstattung (2011) als Werbungskosten berücksichtigt werden.**

Aus der Beispielsammlung:

**§ 16 Abs. 2 EStG 1988, § 19 EStG 1988 sowie § 295a BAO - Rückzahlung von Einnahmen**

**- Keine Anwendbarkeit des § 295a BAO (Rz 319)**

*Eine Steuerpflichtige hatte Teile des im Kalenderjahr 2005 erhaltenen Krankengeldes der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahr 2007 wegen nachträglicher Zuerkennung einer Kündigungsentschädigung wieder zurückzuzahlen. Da sich aufgrund des § 19 EStG 1988 die Geltendmachung des zurückgezahlten Krankengeldes als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 erst im Jahr 2007 auswirken wird und die Steuerpflichtige im Jahr 2007 voraussichtlich über keine steuerpflichtigen Einkünfte verfügen wird, stellt sich nunmehr die Frage, ob § 295a BAO anzuwenden wäre. In diesem Fall würde § 295a BAO die Möglichkeit bieten, die Rückzahlung der Einnahmen im Jahr 2005 zu berücksichtigen und*

*damit den Werbungskostenabzug in das Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches zu verschieben.*

*Im Jahr des Zuflusses wurde eine Besteuerung vorgenommen und im Jahr der Rückzahlung kann ein Werbungskostenabzug mangels entsprechender Einkünften keine steuerliche Wirkung entfalten. Kann in diesem Fall ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO angenommen werden?*

*Der Werbungskostenabzug für die Rückzahlung von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 stellt eine spezielle Norm im Materiengesetz dar, sodass § 295a BAO nicht zur Anwendung kommen kann.*

Mit **Schriftsatz** vom **6. April 2012** stellte der Bf beim Finanzamt sinngemäß im Wesentlichen folgenden **Antrag auf Rückzahlung der Lohnsteuer für die Jahre 2007/2008:**

Der Bf sei per Gerichtsurteil sowohl vom LG Linz, als auch vom OLG Linz in 2. Instanz verpflichtet worden, einen Betrag 18.517,46 € **brutto** (zuzügl. Zinsen seit 01.09.2009) an seinen ehemaligen Arbeitgeber zurückzuzahlen. Der Bf sei dieser Aufforderung am 28.11.2011 durch Überweisung von 20.177,00 € nachgekommen.

Da er natürlich nur NETTO-Beträge als Entgelt erhalten, jetzt aber BRUTTO-Beträge zurückbezahlt habe, beantrage er mit folgender Begründung die Rückzahlung der per Gerichtsurteil für unrechtmäßig erklärten einbehalteten Lohnsteuerabgaben für die Jahre 2007 und 2008 auf sein Konto:

Gemäß § 241 BAO Abs. 1 sind Abgaben, die zu Unrecht zwangsweise eingebbracht wurden, über Antrag zurückzuzahlen.

"Zu Unrecht" deswegen, weil das Gericht per Urteil das ausbezahlte BRUTTO-Entgelt und somit auch die "zwangsweise" einbehaltene Lohnsteuer für unrechtmäßig erklärt habe.

"Zwangswise" treffe in diesem Fall ebenso zu, weil die Lohnsteuer bereits vom Arbeitgeber einbehalten wird und dem Arbeitnehmer, der eigentlich der Steuerpflichtige wäre, zwangsweise vorenthalten wird. Da dem Arbeitnehmer der freie Wille hinsichtlich des Zeitpunktes der Entrichtung sowie der Verweigerung einer allenfalls zu Unrecht erhobenen Forderung einer Lohnsteuerentrichtung durch diese zwangswise Einbehaltung durch den Arbeitgeber genommen wird, sei dies eindeutig und definitiv als "zwangswise" zu beurteilen.

Laut Auskunft des Fachbereiches durch den Brief vom 8.3.2012 "zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde."

Der Zeitpunkt der Erstattung sei im Fall des Bf aber sehr wohl willkürlich festgesetzt worden, weil er von der Dauer des Rechtsstreits abhängig gewesen sei, der sich von

2009 (erste Aufforderung durch den ehemaligen Dienstgeber) bis 2011 (Urteil des OLG) erstreckt habe.

Anmerkung:

Das Urteil habe die Jahre 2007, 2008 und 2009 betroffen. Da der ehemalige Arbeitgeber des Bf die für 2009 als zu Unrecht erklärten Überbezüge bereits durch Entgeltverweigerung einbehalten hat, seien nur mehr die Forderungen für die Jahre 2007 und 2008 offen. Der Betrag von 18.517,46 € BRUTTO sei somit auf diese beiden Jahre aufzuteilen. Da das erhaltene Entgelt in beiden Jahren nahezu ident gewesen sei, teile sich der Forderungsbetrag entsprechend auf diese beiden Jahre auf.

Der Bf bitte auch, zu berücksichtigen, dass sich in seinem Fall durch eine Erstattung nur über die Werbungskosten eine Situation ergebe, in der er mehrere tausend Euro an einbehaltener Lohnsteuer nicht erstattet bekomme, Geld, das der Bf selber nie ausbezahlt bekommen habe. Als Vater bald zweier Kleinkinder mit nur einem Erwerbstätigen in der Familie sei die Rückzahlung des für die Rückerstattung an den Arbeitgeber ausgeliehenen Geldes sehr problematisch. Er bitte, dies zu berücksichtigen, falls der Gesetzestext mehrere Auslegungen zulasse.

Beilagen: Gerichtsurteile 1. Instanz und 2. Instanz, Zahlungs-Übereinkunft mit der klagenden Partei, Zahlungsbestätigung

In der mit FinanzOnline am **4. Juli 2012** eingebrochenen **Einkommensteuererklärung 2011** machte der Bf bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. sonstige Werbungskosten in Höhe von 1.063,20 € geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid 2011** vom **2. Oktober 2012** erhöhte das Finanzamt diese Werbungskosten, die der Arbeitgeber noch nicht berücksichtigen konnte, sinngemäß mit folgender Begründung um 20.177,00 € auf 21.240,20 €, was zu einem Einkommen von -67,26 € und Gutschrift der gesamten anrechenbaren Lohnsteuer von 4.041,59 führte: Mit Schreiben des Fachbereiches vom 8.3.2012 sei der Bf bereits informiert worden, dass der rückgezahlte Arbeitslohn nur im Jahr der Erstattung (2011) als Werbungskosten berücksichtigt werden könne. Die vom Bf geltend gemachten sonstigen Werbungskosten seien daher um 20.177,00 € erhöht worden.

Mit **Schriftsatz** vom **31. Oktober 2012** erhab der Bf **Berufung gegen** den am 9. Oktober 2012 zugestellten **Einkommensteuerbescheid 2011** vom 2. Oktober 2012 und bekämpfte "die Entscheidung, dass der rückgezahlte Arbeitslohn nur als Werbungskosten berücksichtigt werden können" sinngemäß mit folgender Begründung:

Der Bf sei per Gerichtsurteil sowohl vom LG Linz, als auch vom OLG Linz in 2. Instanz verpflichtet worden, einen Betrag von 18.517,46 € **BRUTTO** (zuzügl. Zinsen seit 01.09.2009) an seinen ehemaligen Arbeitgeber zurückzuzahlen. Der Bf sei dieser Aufforderung am 28.11.2011 durch Überweisung von 20.177,00 € nachgekommen. Die Überweisungsbestätigung sei bereits beim Finanzamt aktenkundig.

Anzumerken sei, dass sich die angeblichen Zahlungsüberschüsse auf die Jahre 2007, 2008 und 2009 beziehen. 2009 sei jedoch bereits durch Lohneinbehalt durch den Arbeitgeber (Größenordnung: rd. 9.000,00 € brutto) abgegolten. Offen seien daher nur noch die Jahre 2007 und 2008, in denen der Bf in etwa gleich viel verdient habe (Brutto-Jahresbezug inkl. DG-Kosten): rd. 97.500,00 €. Diese 18.517,46 EUR teilten sich somit in etwa zu gleichen Teilen auf die Jahre 2007 und 2008 auf.

In den Jahren 2007 und 2008 sei der Bf somit der höchsten Steuerklasse (50%) zugewiesen worden. Seit seiner Kündigung beim ehemaligen Arbeitgeber 2009 habe der Bf aber eklatant weniger verdient, sodass er in eine niedrigere Steuerklasse gerutscht sei. Der Bf habe im Jahr 2011, dem Jahr der Arbeitslohnrückerstattung, nur rd. 23.000,00 € brutto verdient. Eine Anrechnung des rückgezahlten Arbeitslohn (für die Jahre 2007 und 2008) via Werbungskosten im Jahr 2011 würde für den Bf einen Verlust von rd. 6.000,00 € bedeuten, was absolut inakzeptabel sei.

Fakt sei, das Gericht hat geurteilt, dass der Bf diesen Arbeitslohn rückzuerstattet hat, und zwar **BRUTTO**; d.h. inklusive der gesamten Lohnsteuer und Lohnnebenkosten, die dem Bf von seinem Gehalt **VORAB** abgezogen wurden, **ohne dass der Bf darauf Einfluss hatte**, also **zwangsweise**.

Mit dem Gerichtsurteil der 2. Instanz wurde diese "zwangsweise" Abführung der Lohnsteuer quasi rückwirkend als "**nicht zulässig**" erklärt. Eine Rückabwicklung dieser Zahlungen sei daher unerlässlich und habe mit Werbungskosten nichts zu tun.

Laut Auskunft des Fachbereiches des Finanzamtes mit Brief vom 8.3.2012 "zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Erstattung **willkürlich** festgesetzt wurde."

Willkür sei schon alleine der Zeitpunkt der Gegenklage des ehemaligen Arbeitgebers und somit auch die Rückzahlung, die ja bereits ihm Jahr des angeblichen Auftretens hätte eingefordert werden können, oder, falls das Urteil 33 Tage später ergangen wäre, weil sich das Verfahren länger hingezogen hätte, im Jahr 2012 - der Zeitpunkt sei folglich willkürlich festgesetzt worden.

Nach Einschätzung der Bf wären diese zu Unrecht zwangsweise eingebrochenen Abgaben bei Beantragung nach § 241 Abs. 1 BAO zurückzuzahlen. Einen solchen Antrag habe der Bf bereits am 6.April 2012 eingebracht, sei nach mehr als einem halben Jahr jedoch noch immer nicht bearbeitet worden.

Weiters beantrage der Bf eine mündliche Verhandlung vor dem UFS, "der diesen Fall untersucht."

Mit **Bescheid vom 14. November 2012 wies das Finanzamt den Antrag des Bf auf Rückzahlung der Lohnsteuer 2007/2008 gemäß § 241 BAO mit folgender Begründung ab:**

"§ 241 BAO:

(1) Wurde eine Abgabe zu Unrecht **zwangsweise** eingebracht, so ist der zu Unrecht entrichtete Betrag über Antrag zurückzuzahlen.

(2) Wurden Wertzeichen (Stempelmarken) in der Absicht verwendet, eine Abgabe zu entrichten, so ist der entrichtete Betrag, soweit eine Abgabenschuld nicht besteht, von der zur Erhebung der Abgabe zuständigen Abgabenbehörde auf Antrag zurückzuzahlen.

(3) Anträge nach Abs. 1 und 2 können bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres gestellt werden, das auf das Jahr folgt, in dem der Betrag zu Unrecht entrichtet wurde.

Sie beantragen in Ihrer Eingabe vom 6.4.2012 die Rückzahlung der in den Jahren 2007 und 2008 zu viel bezahlten Lohnsteuer (von einem Gesamtbruttobetrag in Höhe von € 18.517,46), da Sie an Ihren ehemaligen Arbeitgeber diesen Betrag laut Urteil des LG Linz, als auch vom OLG Linz in 2. Instanz zurückzuzahlen hatten. Eine genaue Angabe des beantragten Rückzahlungsbetrages wurde in Ihrer Eingabe nicht angeführt.

Als Begründung führen Sie an:

*Gemäß§ 241 BAO Abs. 1 sind Abgaben, die zu Unrecht zwangsweise eingebracht wurden, über Antrag zurückzuzahlen.*

*"Zu Unrecht" deswegen weil das Gericht per Urteil das ausbezahlte BRUTTO-Entgelt und somit auch die zwangsweise einbehaltene Lohnsteuer für unrechtmäßig erklärt hat. "Zwangswise" trifft in diesem Fall ebenso zu, da die Lohnsteuer bereits vom Arbeitgeber einbehalten wird, und dem Arbeitnehmer, der eigentlich der Steuerpflichtige wäre, zwangsweise vorenthalten wird. Da dem Arbeitnehmer der freie Wille auf Zeitpunkt der Entrichtung sowie auf Verweigerung einer allenfalls zu Unrecht erhobenen Forderung einer Lohnsteuerentrichtung durch diese zwangsweise Einbehaltung durch den Arbeitgeber genommen wird, ist eindeutig und definitiv als "zwangswise" zu definieren.*

...

Über Ihren Antrag wurde erwogen:

Die Bestimmungen des § 241 BAO treffen nur auf zu Unrecht zwangsweise eingebrachte Abgaben zu.

Eine Abgabe ist dann "zu Unrecht zwangsweise eingebracht", wenn im Vollstreckungsverfahren die Tilgung zu Unrecht erzwungen wurde. Die Gründe, die zu einem Antrag nach § 241 Abs. 1 BAO berechtigen sind insbesondere:

- Zwingend vorgesehen Mahnung (§ 227 BAO) ist unterblieben.
- Andere im § 230 BAO genannte Gründe für die Hemmung der Einbringung wurden nicht beachtet.
- Mangels wirksamer Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides, ist kein gültiges Leistungsgebot ergangen.
- Einwendungen gemäß § 12 AbgEO oder § 13 AbgEO wurde stattgegeben.
- Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den VfGH oder VwGH wurde nicht beachtet.

All diese Voraussetzungen treffen in Ihrem Fall aber leider nicht zu.

Das Finanzamt hat niemals gegen Sie zwangsweise Vollstreckungsmaßnahmen in die Wege geleitet oder durchgeführt, noch wurden zu Unrecht Zahlungen zwangsweise von Ihnen erwirkt.

Aus den vorgenannten Gründen war Ihr Antrag auf Rückzahlung der zu Unrecht entrichteten Lohnsteuer der Jahre 2007 und 2008 als unbegründet abzuweisen.

Hinweis:

Auf Ihrem Abgabenkonto besteht derzeit ein Guthaben in Höhe von € 4.486,72.

Sie können dafür jederzeit einen Rückzahlungsantrag gemäß § 239 BAO über FinanzOnline oder in Papierform einbringen.

Auf die Ausführungen der Auskunft des Finanzamtes FA vom 8.3.2012 (Sachbearbeiterin: Mag. KB) wird nochmals verwiesen.

Mit **Beschluss vom 13. Februar 2015** forderte das erkennende Gericht den Bf zur **Behebung der Mängel der Beschwerde** (Beschwerdepunkt iSd § 250 Abs. 1 lit. b BAO und beantragte Änderungen iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO fehlen) auf.

Mit **Schriftsatz vom 1. März 2015** erklärte der **Bf**, den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 2. Oktober 2012 wegen dessen Entscheidung, den rückbezahlten Arbeitslohn nur als Werbungskosten zu berücksichtigen, **zur Gänze** anzufechten.

Als Änderung **beantragte** der Bf die sofortige Auszahlung der ausstehenden Lohnsteueranteile, die sich durch Rückabwicklung der gezahlten Entgelte aus den Jahren 2007 und 2008 ergeben, und ergänzte seine Begründung sinngemäß wie folgt:

Der Bf habe für die Ware "Entgelt" den Preis "Lohnsteuer" bezahlt. Bei Rückabwicklung dieses "Geschäftes" sei somit der entrichtete Preis (=Lohnsteuer) zurückzuzahlen. Die Republik Österreich, sprich das Finanzamt, stehe beim Bf in der Schuld und zwar genau mit jenem Betrag, den der Bf seinerzeit als Lohnsteuer entrichtet habe.

Wie das Finanzamt dies abwickle, sei dessen Sache. Die logische Schlussfolgerung wäre eine Aufrollung der Jahre 2007, 2008 und 2011, um den korrekten Betrag eruieren zu können – dies sei aber lediglich als Empfehlung des Bf zu verstehen.

Bis zur korrekten Ermittlung des tatsächlich ausstehenden Lohnsteueranteiles behalte sich der Bf vor, den sich aus dem seinerzeit zutreffenden Steuersatz (50%) ergebenden Anteil von 18.517,46 € von 9.258,73 € abzüglich der bereits erhaltenen 3.000,00 € (gerundet) aus den Werbungskosten des Lohnsteuerbescheides 2011, sohin 6.258,73 € als Guthaben auf dem Steuerkonto des Bf anzunehmen.

In der am **24. März 2015** durchgeföhrten **mündlichen Verhandlung** wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Auf die als Beilage angeschlossene Niederschrift wird verwiesen.

## **Das erkennende Gericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:**

Der Bf war bis 31. August 2009 Angestellter der oben genannten GmbH.

Mit Urteil des zuständigen Arbeitsgerichtes vom 11. Mai 2011 wurde der Bf verpflichtet, der GmbH als seinerzeitige Arbeitgeberin binnen 14 Tagen Provisionsüberbezüge der Jahre 2007 und 2008 in Höhe von insgesamt 18.517,46 € samt 4% seit 31. August 2009 zu bezahlen.

Der Bf hat deshalb am 29. November 2011 an die Rechtsanwaltskanzlei der GmbH 20.177 € überwiesen.

### **Beweiswürdigung**

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus dem aktenkundigen Antrag des Bf auf Rückzahlung der Lohnsteuer für die Jahre 2007/2008 und dessen Beilagen.

### **Erwägungen**

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen. Der Begriff der Werbungskosten setzt weiters einen Abfluss von Geld oder geldwerten Vorteilen voraus; wirtschaftlich muss es zu einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen kommen (**UFS 06.08.2010, RV/0477-F/08**).

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

Voraussetzung für den Abzug als Werbungskosten ist, dass die Rückzahlung der Einnahmen die allgemeinen Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug erfüllt; eine Rückzahlung von Einnahmen etwa aus privaten Motiven führt daher zu keinem Werbungskostenabzug (VwGH 23.05.1996, 94/15/0069).

Werbungskosten liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht. Dabei darf die Anforderung an den Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit nicht überspannt werden; ein

"wirtschaftlicher" Veranlassungszusammenhang ist ausreichend, ein "ausdrücklicher" Wirkungszusammenhang ist nicht erforderlich (VwGH 10.05.2001, 98/15/0030, zu Zahlungen an den Arbeitgeber zugunsten eines im individuellen Dienstvertrag vorgesehenen Ruhegeldes; Doralt<sup>13</sup>, § 16 Tz 3).

Im gegenständlichen Fall besteht unbestritten ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Bf für die GmbH, weil der Bf 2011 einen "Übergenuss" in den Jahren 2007 und 2008 zu viel erhaltener Provisionszahlungen zurückbezahlt hat.

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

Gemäß **§ 25 Abs. 2 leg. cit.** ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. gehören auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, z.B. Bestechungsgelder oder Warendiebstähle (siehe Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Seite 586, Tz. 11 zu § 25). Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (**VwGH 16.01.1991, 90/13/0285**; unter Hinweis auf die Judikate VwGH 25.01.1980, 1361, 1806/78, 176/80, und 04.06.1985, 85/14/0016).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören somit nicht nur das im Rahmen des Dienstvertrages vereinbarte Entgelt, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen - wie oben bereits ausgeführt wurde - auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht oder die sich ein Arbeitnehmer selbst gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft.

**Im Falle von Rückzahlungen der ungerechtfertigt erlangten Beträge kommt die Geltendmachung als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1972 in Betracht** (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O.).

Der Bf beantragt nun sinngemäß eine Aufrollung der Veranlagung der Jahre 2007, 2008 und 2011.

Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, in die BAO eingefügte Bestimmung des **§ 295a BAO** lautet:

*"Ein Bescheid kann 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 eines Abgabenanspruches hat."*

§ 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 (**VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151**; unter Hinweis auf die Judikate VwGH 15.01.2008, 2006/15/0219; 20.02.2008, 2007/15/0259; und 25.06.2008, 2006/15/0085).

Das Finanzamt hat in der nachträglichen Rückzahlung im Jahr 2011 kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO erblickt. Es ist nämlich davon ausgegangen, dass einem solchen Ereignis auf Grund der Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG 1988 keine Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zukomme.

Das Finanzamt hat sich dabei auf die oben wiedergegebene Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Rückzahlung von Krankengeld gestützt (LStR 2002, RZ 319).

Die Rechtsansicht, dass die spezielle Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG 1988 der Anwendung des § 295a BAO entgegensteht, entspricht der herrschenden Lehre und Rechtsprechung (**UFS 25.05.2009, RV/0656-S/08**):

So ist z.B. im **Einkommensteuerkommentar von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke zu § 16 EStG, XIII.** Erstattung von Einnahmen, Anmerkung 146 wörtlich ausgeführt (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

*"Abs. 2 erklärt die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen (Geld und Sachgüter) bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten zu Werbungskosten. Bei der Erstattung von Sachgütern ist die Einnahme analog zu § 15 Ab. 2 mit dem örtlichen Mittelpreis des Verbrauchsortes im Zeitpunkt der Rückgabe zu bewerten.*

*Die Einnahmenerstattung muss den allgemeinen Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug entsprechen. Erfolgt die Rückzahlung aus privaten Motiven, stellt sie die Anschaffung einer Kapitalanlage oder eine gesellschaftsrechtliche Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG dar, kommt ein Werbungskostenabzug gem. Abs. 2 daher nicht in Betracht.*

*Auch die Erstattung steuerbegünstigter, zu Unrecht nicht erfasster oder wegen Verjährung nicht mehr erfassbarer Einnahmen stellt Werbungskosten dar. Die Erstattung steuerfreier oder nicht steuerbarer Einnahmen ist im Hinblick auf § 20 Abs. 2 nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Das Werbungskostenpauschale ist auf rückgezahlte Einnahmen nicht anzurechnen (s. Abs. 3).*

*Erstattete Einnahmen, die mit festen Steuersätzen besteuert wurden, sind - mangels einer konkreten anders lautenden gesetzlichen Anordnung - zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

***Aus § 16 Abs. 2 iVm § 19 Abs. 2 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."*

Ebenso **Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 295a, RZ 3ff**, sowie **SWK 2003, S 880 ff** und Werner **Fellner, RdW 2009/196, 249**, 2. Verhältnis zu Regelungen in Materiengesetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu § 295a BAO folgende Rechtssätze gebildet:

**VwGH 15.01.2008, 2006/15/0219:**

*"§ 295a BAO ist ein Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von Bescheiden. Diese Bestimmung stellt darauf ab, dass sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit von nach Bescheiderlassung verwirklichten Sachverhaltselementen ergibt. Es normieren also die materiellen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (vgl. Ritz, BAO3, § 295a Tz 3 f). Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach § 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt."*

**VwGH 20.02.2008, 2007/15/0259 :**

*"§ 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 an Hand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 295a Tz 3f)."*

**VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085 :**

*"§ 295a BAO erfasst abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. Beiser in Tanzer, Die BAO im 21. Jahrhundert, 151, mit einem Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH zur vergleichbaren Bestimmung des § 175 Abs. 1 Z. 2 AO). Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (vgl. z.B. das hg Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219)."*

**Lenneis** führt in **Jakom, EStG-Kommentar zu § 16 EStG RZ 54** aus:

*"§ 16 Abs. 2 EStG steht in einem gewissen Konkurrenzverhältnis zum ab 20.12.2003 eingefügten § 295a BAO, demzufolge ein Bescheid insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Da aber § 16 Abs. 2 dennoch unverändert geblieben ist, kommt dieser Bestimmung meines Erachtens als speziellere Norm der Vorrang zu."*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und herrschender Lehre (siehe obige Zitate) ist § 295a BAO 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 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 die eindeutige Aussage, dass die Rückzahlung von Einnahmen Werbungskosten darstellt. Damit ist aber eine Saldierung von Einnahmen mit deren Rückzahlung unabhängig vom Rückzahlungszeitpunkt ausgeschlossen (**UFS 25.05.2009, RV/0656-S/08**).

Dass die lex specialis des § 16 Abs. 2 EStG 1988 die Berücksichtigung der Rückzahlung von Einnahmen bei den außerbetrieblichen Einkünften im Jahr der Rückzahlung anordnet, entspricht auch der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (**UFS 10.05.2007, RV/0419-G/04; 06.06.2007, 2007, RV/1139-W/07**; und **25.05.2009, RV/0656-S/08**) und des Verwaltungsgerichtshofes: **Solche Werbungskosten kommen nur bei der Veranlagung des Kalenderjahres in Betracht, in dem die Rückzahlung der Einnahmen erfolgt (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154)**.

Aus dem sinngemäßen Einwand des Bf, der Zeitpunkt der Rückzahlung wäre vom Arbeitsgericht willkürlich für das Jahr 2011 festgesetzt worden, ist für ihn nichts zu gewinnen: Eine iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 willkürliche Festsetzung des Zeitpunktes der Rückzahlung würde nämlich auch einer Berücksichtigung bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2011 entgegenstehen. Da im gegenständlichen Fall der Zeitpunkt der Rückzahlung nicht willkürlich von der ehemaligen Arbeitgeberin und dem Bf festgesetzt worden ist, sondern in einem Urteil des Arbeitsgerichts, liegt hier keine Willkür iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 vor, weil dies einen sachlichen Grund darstellt (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 2 Tz 1, unter Hinweis auf **VwGH 17.12.1963, 1712/62**).

Das Ansinnen des Bf, bei der Berücksichtigung der Werbungskosten den Steuersatz anzuwenden, dem die Einnahmen in den Jahren 2007 und 2008 unterzogen worden sind, ist mit der geltenden Rechtslage, der die Anwendung des für das Veranlagungsjahr geltenden Tarifes (§ 33 EStG 1988) auf das im Jahr 2011 erzielten Einkommens vorsieht, nicht vereinbar. **§ 2 Abs. 1 EStG 1988** bestimmt nämlich, dass der Einkommensteuer

das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Ein besonderer Steuersatz wie in **§ 11a Abs. 3 EStG 1988** für die Nachversteuerung begünstigter Gewinne bei Entnahme ("*Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gem. § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen*") ist für die Rückzahlung von Einnahmen nach § 16 Abs. 2 EStG 1988 ebenso wenig vorgesehen wie deren Verteilung auf mehrere Jahre (vgl. **§ 28 Abs. 2 EStG** – Verteilung außergewöhnlicher Aufwendung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung über Antrag auf 10 Jahre).

Der Bf vermeint, das Gerichtsurteil des OLG als 2. Instanz habe die "zwangsweise" Abführung der Lohnsteuer quasi rückwirkend als "nicht zulässig" erklärt.

Dem ist zu entgegnen, dass sich auch keine sinngemäßen diesbezüglichen Ausführungen im Urteil vom 14. September 2011 finden und das Zivilgericht für die abgabenrechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Lohnsteuerabzuges auch gar nicht zuständig ist.

Auch die vom Bf begehrte Anrechnung ("Rückzahlung") der in den Vorjahren 2007 und 2008 abgeföhrten Lohnsteuer bei der Veranlagung 2011 ist nach geltender Rechtslage nicht möglich.

Deshalb konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

## **Unzulässigkeit der Revision**

Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes und der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist keine für die Lösung des gegenständlichen Falles relevante Rechtsfrage ungeklärt.

Linz, am 25. März 2015