

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Dr. Bf., vertreten durch Commandatio Wirtschaftstreuhand GmbH, 1070 Wien, Hermanngasse 21/10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 10.05.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Punkt 4. der Erwägungen (Berechnung) zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Streitjahr u.a. Gelder vom Arbeitsmarktservice Österreich (AMS). Diese wurden im Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes (FA) vom 10.05.2013 "auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988" mit EUR 7.121,30 angesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

*"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) .... wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von EUR 57.347,90 angewendet...."*

In der Berufung vom 06.06.2013 wurde vorgebracht:

*".... Wir ersuchen um Abänderung der Hochrechnung für das Arbeitslosengeld/ Notstandshilfe. Gemäß der im Steuerakt aufliegenden, vom AMS übermittelten elektronischen Mitteilung scheinen dort 7.121,30 EUR auf, die dem Steuerpflichtigen zunächst auch zugeflossen sind. Der Steuerpflichtige musste jedoch aufgrund des*

*Bescheids des AMS vom 12.9.2012 den Großteil der Notstandshilfe wieder zurückzahlen. In der Beilage übersenden wir Ihnen die getätigte Rücküberweisung und ersuchen um Minderung der in der Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG berücksichtigten steuerfreien Bezüge um einen Betrag von 6.100 EUR ..."*

Die entsprechenden Unterlagen wurden beigelegt.

Mit BVE vom 25.06.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Tatbestand, dass der Pflichtige einen Großteil der Notstandshilfe zurückzahlen müsse, führe rückwirkend für 2010 zu einer Änderung bei den progressionswirksamen Transferleistungen. 2012 führe dieser Tatbestand zu keiner Änderung.

Im Vorlageantrag vom 09.07.2013 wurde i.w. vorgebracht, für das Arbeitslosengeld bzw die Notstandshilfe gelte das Zu-/Abflussprinzip iSd § 19 EStG, d.h. die Bezüge seien in jenem Jahr zu berücksichtigen, in dem sie geldmäßig zu- bzw abfließen.

In der BVE argumentiere jedoch das FA für eine Rückwirkung im Anspruchsjahr. Diese Rechtsansicht widerspreche jedoch dem klaren Wortlaut des § 19 (1) Z 2 EStG, in dem die Ausnahmen vom Zu-/Abflussprinzip abschließend enthalten seien. In diesen Ausnahmebestimmungen seien die Bezüge nach § 3 (1) Z 5 lit a EStG nicht enthalten, sodass für eine Berücksichtigung im Anspruchsjahr kein Raum bleibe.

Der Steuerpflichtige habe, wie im bisherigen Verfahren nachgewiesen, im Jahr 2012 einen Betrag von 6.100 EUR an solchen Bezügen rückgezahlt, da aufgrund des nachträglichen Zufließens von Einkünften (nach einem Gerichtsverfahren) der Anspruch rückwirkend weggefallen sei.

In der UFS-Entscheidung RV/0311-F/10 vom 16.08.2010 sei klargestellt worden, dass auch für steuerfreie Einkünfte das Zu-/Abflussprinzip anzuwenden sei und dass eine spätere Rückzahlung von Arbeitslosengeld nicht im Jahr des Arbeitslosengeldanspruchs, sondern eben erst im Rückzahlungsjahr progressionsmindernd wirke.

Das FA legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Das BFG übermittelte am 01.10.2015 an das AMS einen Vorhalt folgenden Inhalts:

*"... Mit Bescheiden vom 12.09.2012 forderte das AMS Beträge, die der Abgabepflichtige in den Jahren 2009 und 2010 erhalten hatte (Arbeitslosengeld und Notstandshilfe) iHv - EUR 9.212,70 (siehe Beilage 1, betrifft Zeiträume vom 14.08.2009 – 18.07.2010) und - EUR 4.076,36 (siehe Beilage 2, betrifft Zeiträume vom 19.7 – 31.12.2010) als unberechtigt empfangen zurück.*

*Beim Bescheid gemäß Beilage 1) wurde auch ausgeführt, 4.341,93 EUR wurden bereits einbehalten, offener Rest EUR 4.870,77.*

*Am 10.12.2012 überwies der Abgabepflichtige den Betrag von EUR 6.100,00 an das AMS.*

*Fragen dazu:*

*1. In welcher Form und in welchem Jahr bzw Monat wurden die Beträge in Höhe von EUR 4.341,93 einbehalten?*

*Auf welchen Bescheid bzw für welchen Zeitraum wurden die genannten Beträge angerechnet (Bescheid Beilage 1 oder Bescheid Beilage 2 oder auf beide bzw für 2009 oder 2010 oder für beide Jahre oder nicht zuordenbar)?*

*2. Auf welchen Bescheid bzw welchen Zeitraum wurde die Zahlung von EUR 6.100,00 angerechnet (Bescheid Beilage 1 oder Bescheid Beilage 2 oder beide bzw für 2009 oder 2010 oder für beide Jahre oder nicht zuordenbar)?"*

In der Stellungnahme vom 07.10.2015 führte das AMS aus:

*"Einbehalt 4341,93 wurde durch Bezugskorrektur und damit verbundenem späteren Beginn von Arbeitslosengeld (statt 14.08.2009 01.01.2011) nur auf Bescheid Beilage 1 vom 12.09.2012 Arbeitslosengeld angerechnet, Korrektur und Einbehalt erfolgte am 10.09.2012, Zahlung 6100 Euro wurde auf beide Bescheide (Beilage 1 und 2) angerechnet, Zahlung langte am 13.12.2012 beim AMS ein..."*

Im Erkenntnis des BFG vom 12.11.2015, RV/7102127/2013, wurde i.w. ausgeführt, der Erhalt der Arbeitslosengelder unterliege dem Zufluss-/Abflussprinzip. Der Zufluss der Arbeitslosengelder (steuerfreie Einkünfte aus nsA) im Jahr 2009 habe somit iZm dem Bezug von Aktiveinkünften aus nsA die Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 ausgelöst.

Ein späterer Rückersatz an das AMS ändere weder die Qualifikation der Leistung als Arbeitslosengeld noch mache sie den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 im Jahr 2009 (und damit eine der Tatbestandsvoraussetzungen) rückgängig.

Auf Grund der Regelung des § 16 Abs 2 EStG 1988, welche die abgabenrechtliche Bedeutsamkeit des Ereignisses der Erstattung für das Jahr der Erstattung normiere, liege daher auch kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor.

Im ggstdl Fall sei die Rückzahlung der zu Unrecht erhaltenen Beträge an Arbeitslosengeldern und Notstandshilfe im Streitjahr 2012 erfolgt, wobei die Rückzahlung zum Teil im Jahr 2009 und zum Teil im Jahr 2010 erhaltene Beträge umfasst habe.

Gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 führe die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen zu keinem Werbungskostenabzug.

Dies würde im ggstdl Fall teilweise zu einem unsachlichen Ergebnis führen.

Die steuerfreien Einnahmen hätten im Jahr 2009 im Ergebnis zu einer höheren Besteuerung geführt. In diesem Jahr seien die erhaltenen Arbeitslosengelder dem besonderen Progressionsvorbehalt des § 3 Abs 2 EStG 1988 unterworfen worden. Es seien zwar (nur) die steuerpflichtigen Einkünfte versteuert worden, jedoch mit einem höheren Steuersatz, der durch den Bezug der Arbeitslosengelder ausgelöst worden sei, sodass die Arbeitslosengelder insoweit zu einer höheren Steuerbelastung geführt hätten und somit im Ergebnis nicht wie (andere) steuerfreie Einkünfte behandelt worden seien. Es würde dem der Einkommensteuer immanenten Leistungsfähigkeitsprinzip und dem objektiven Nettoprinzip widersprechen, wenn die steuerfreien Einkünfte aG der Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 zu einer höheren Steuerbelastung im Jahr des

Zuflusses führten, wohingegen die Rückzahlung, die auf diese Einkünfte entfalle (der Abfluss), jedoch nicht berücksichtigt würde.

Es dürfe nur das Nettoeinkommen der Einkommensteuer unterworfen werden.

Die Rückzahlungen im Streitjahr 2012, die auf die im Jahr 2009 erhaltenen Beträge entfielen, seien somit iHv EUR 1.106,49 als Abzugsposten (Werbungskosten) bei den die Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 auslösenden steuerfreien Bezügen zu erfassen.

Anders verhalte es sich mit den Rückzahlungen im Streitjahr 2012, die auf die im Jahr 2010 erhaltenen Beträge entfielen.

Im Jahr 2010 seien die erhaltenen Beträge nicht der Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 unterzogen worden, da der Bf keine anderen Einkünfte gehabt hätte. Diese Beträge seien somit im Ergebnis steuerfrei geblieben.

Die Rückzahlung dieser Beträge sei daher unter § 20 Abs 2 EStG 1988 zu subsumieren und führe zu keinen Werbungskosten. § 20 Abs 2 EStG 1988 sei lediglich deklarativer Natur und Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüberstehe.

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

Dem Beschwerdebegehren, die in der Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 berücksichtigten steuerfreien Bezüge um einen Betrag von 6.100 EUR zu vermindern, könne nur insoweit gefolgt werden, als die genannten Beträge um den Betrag von EUR 1.124,19 vermindert würden, weil nur im Streitjahr zurückgezahlte Beträge in dieser Höhe, und zwar im Jahr 2009, der Anwendung des § 3 Abs 2 EStG 1988 unterlagen und damit zu einer höheren Steuerbelastung geführt hätten; daher sei es gerechtfertigt, diese Beträge bei der Berechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 im Streitjahr als Abzugsposten von den an sich steuerfreien Bezügen zu berücksichtigen, was zu einer niedrigeren Steuerbelastung führe.

Die Berechnung wurde mittels Berechnungsblatt, welches als Beilage angeschlossen war und einen Spruchbestandteil bildete, durchgeführt.

Das Erkenntnis des BFG wurde mit Beschluss vom 19.11.2015 insoweit berichtigt, als die einen Spruchbestandteil bildende Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe dem nunmehr als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen seien, da den an die Verfahrensparteien zugestellten Ausfertigungen des Erkenntnisses das in der Urkchrift enthaltene Berechnungsblatt nicht angeschlossen gewesen sei. Es handle sich dabei um einen Ausfertigungsfehler, der zu berichtigen gewesen sei.

Der Beschwerdeführer (Bf) erhob ordentliche Revision beim VwGH und brachte i.w. vor, es gehe zunächst um die Rechtsfrage, ob § 20 Abs 2 EStG 1988 auch anwendbar sei, wenn eine Ausgabe nur die Rückgängigmachung einer steuerfreien Einnahme darstelle.

Ergänzend dazu stelle sich die Rechtsfrage, ob Einkünfte, die der Hochrechnung nach § 3 Abs 2 unterliegen, überhaupt als „steuerfreie“ Einkünfte im Lichte des § 20 Abs 2 EStG anzusehen seien, insbesondere dann, wenn die Hinzurechnungsvariante des § 3 Abs 2 EStG zur Anwendung komme und damit die Einkünfte wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt würden.

Darüber hinaus stelle sich die Rechtsfrage, ob nachgezahlte Einkünfte aus nsA (zB aus Gerichtsverfahren) als „für den Rest des Kalenderjahres bezogene“ Einkünfte anzusehen und damit überhaupt einer Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG zu unterziehen seien.

Der Revisionswerber könne sich der Rechtsansicht des BFG nur insoweit anschließen, als Erstattungen von AMS Bezügen als Folge des

Zufluss-/Abflussprinzips nur im Jahr der Rückzahlung – somit im Jahr 2012 – von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden könnten.

Im zweiten Argumentationspunkt könne der Rechtsansicht des BFG nicht gefolgt werden, da die steuerfreien Einkünfte, die einer Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 unterliegen, keine „echten“ steuerfreien Einkünfte seien.

Die im Jahr 2012 zugeflossenen AMS-Bezüge unterliegen der Tarifbesteuerung auf Grund der in § 3 Abs 2 EStG normierten Hinzurechnungsvariante.

Wenn eine Einnahme der Steuerpflicht unterliege, müssten damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Werbungskosten und Rückzahlungen nach § 16 Abs 2 EStG zum Abzug zugelassen werden.

Nach den klaren Regeln des § 19 EStG komme es allein auf den Geldfluss in einem Steuerjahr an (Vorrang des Periodenprinzips). Keinesfalls sei den Bestimmungen des EStG zu entnehmen, dass eine Abwägung dergestalt durchzuführen sei, ob dem Stpf dabei ein ungerechtfertigter Steuervorteil entstünde. In seiner Rechtsprechung habe der VwGH klargestellt, dass es auf einen Steuervor- oder –nachteil nicht ankommen könne, da Rückzahlungen von Gehältern nur im Rückzahlungsjahr als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten und damit auch ein Steuernachteil eintreten könne.

Die vom BFG getroffene Feststellung, dass die im Jahr 2010 zugeflossenen AMS-Bezüge nicht zu einer Hochrechnung geführt hätten, sei zwar richtig, lasse aber außer Acht, dass diese auf Grund der geringen Höhe selbst bei Regelbesteuerung zu keiner Steuerbelastung geführt hätten.

Darüber hinaus übersehe das BFG, dass in 2012 Gehaltsnachzahlungen auf Grund eines Gerichtsverfahrens für die Kalenderjahre 2009 bis 2010 (ABCD) zugeflossen seien und damit einer höheren Besteuerung unterzogen würden, obwohl durch die vollständige Rückzahlung der AMS-Bezüge im Ergebnis für diese Einkünfte eigentlich keine Hochrechnung (rückblickend) anzuwenden wäre.

Die Bezüge ABCD beträfen keine Entgelte für das Jahr 2012; insofern sei fraglich, ob diese überhaupt in die Hochrechnung miteinbezogen werden dürften, da diese, dem Wortlaut des § 3 Abs 2 EStG folgend, ja nicht „für den Rest des Kalenderjahres bezogen“ sein dürften.

Insgesamt widerspreche die Argumentation des BFG dem Periodenprinzip, da im Steuerjahr 2012 nur die zugeflossenen Einkünfte zu betrachten seien und keine rückwirkenden Betrachtungen anzustellen seien.

Im vorliegenden Fall hätten aus Sicht des Revisionswerbers im ersten Schritt die zugeflossenen Beträge an Notstandshilfe unter Außerachtlassung von § 20 Abs 2 EStG zur Gänze um die Rückzahlung von EUR 6.100 gekürzt und im zweiten Schritt gemindert der Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG unterzogen werden müssen.

In der Revisionsbeantwortung führte die belangte Behörde i.w. aus, wäre das Arbeitslosengeld nicht gemäß § 3 EStG steuerfrei, so müsste, um überhaupt in § 25 EStG subsumierbar zu sein, ein eigener Tatbestand geschaffen werden, wobei auf die Vergleichbarkeit mit Transferleistungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung verwiesen wurde. Solche Leistungen seien nur insoweit steuerpflichtig, als sie Einkommensersätze darstellten.

Die vom BFG vertretene Rechtsansicht, dass diese Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu subsumieren sei, werde daher nicht geteilt.

Im ggstdl Fall komme § 19 EStG gar nicht zur Geltung. Es gehe weder um einen Zufluss steuerpflichtiger Einnahmen noch um deren Rückzahlung. Vielmehr handle es sich um gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 steuerfreies Arbeitslosengeld bzw Notstandshilfe, die weder Einnahmen noch Ausgaben sein könnten, welche unter § 19 EStG fielen.

Die (teilweise) Berücksichtigung dieser steuerfreien Bezüge hätte nur im Rahmen der Steuersatzermittlung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 stattzufinden.

Bestünde nunmehr nach rechtskräftiger Veranlagung des betreffenden Jahres keine Möglichkeit mehr, die erfolgte Hochrechnung zufolge einer späteren Rückzahlung wieder rückgängig zu machen, sei es im Wege des § 295a BAO oder im Wege des Vorfragentatbestandes gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO, würde es sich dabei wohl um eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Rechtslücke handeln. Diese Rechtslücke könnte aber nicht im Wege der Analogie mittels der Vorschrift des § 16 Abs 2 EStG 1988 geschlossen werden, was bereits der Wortlaut des § 20 Abs 2 erster Teilstrich EStG 1988 aufzeige.

§ 20 Abs 2 EStG 1988 sei nämlich auch dann anwendbar, wenn eine Ausgabe nur die Rückgängigmachung einer steuerfreien bzw nicht steuerbaren Einnahme darstelle.

Zur vom Revisionswerber aufgeworfenen Frage, ob nachgezahlte Einkünfte aus nsA als „*für den Rest des Kalenderjahres bezogene*“ Einkünfte anzusehen sei, werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024, verwiesen.

Die Hochrechnung der Gehaltsnachzahlungen im Jahr 2012, die auf Grund eines Gerichtsverfahrens für die Kalenderjahre 2009 bis 2010 (ABCD) zugeflossen seien, sei daher zu Recht erfolgt.

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 22.02.2017, Ro 2016/13/0004, das Erkenntnis des BFG vom 12.11.2015 idF des Berichtigungsbeschlusses vom 19.11.2015, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und führte begründend nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften und der Erläuterungen

zur Regierungsvorlage zu § 3 Abs 2 EStG i.w. aus, der Revisionswerber habe im Kalenderjahr 2012 Leistungen iSd § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 bezogen (Notstandshilfe). Er habe diese Bezüge aber nur für einen Teil des Kalenderjahres erhalten, sodass eine Hochrechnung von Einkünften iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 zu erfolgen habe. Weiters sei eine Kontrollrechnung unter Annahme der Steuerpflicht der Transferleistungen vorzunehmen. Dem angefochtenen Erkenntnis (und auch dem Inhalt der Verfahrensakten, soweit diese vorgelegt worden seien) könne nicht entnommen werden, in welcher Weise die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte vorgenommen worden sei. Damit entziehe sich das angefochtene Erkenntnis einer nachprüfenden Kontrolle durch den VwGH und sei schon aus diesem Grund aufzuheben gewesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

#### **1. Folgender Sachverhalt steht fest :**

Der Bf hatte im Streitjahr (01.12. – 31.12.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR – 57.333,46.

Daneben erzielte er steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel (KZ 245) iHv EUR 6.144,75 (01.03. – 31.07.) und EUR 101.607,31 (15.06.).

Darüber hinaus erhielt der Bf im Streitjahr u.a. steuerfreie Gelder (Notstandshilfe) vom Arbeitsmarktservice Österreich (AMS) vom 01.01. – 29.02. iHv EUR 2.513,40, vom 02.09. – 13.09. iHv EUR 502,68 und vom 25.09. – 31.12.2012 iHv EUR 4.105,22, sohin insgesamt EUR 7.121,30.

Diese wurden im Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes (FA) vom 10.05.2013 auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 mit EUR 7.121,30 angesetzt (Hinzurechnungsvariante) und somit im Ergebnis nach Tarif versteuert, als würde es sich um steuerpflichtige Einkünfte handeln.

Der Bf leistete am 10.12.2012 eine (Rück)zahlung an das AMS iHv EUR 6.100,00.

Er musste nämlich auf Grund von zwei Bescheiden des AMS vom 12.09.2012 Arbeitslosengelder und Notstandshilfe aus den Jahren 2009 und 2010 als unberechtigt empfangen (Vergleich mit der Firma ABCD GmbH) zurückzahlen:

Mit dem Bescheid vom 12.09.2012 (idF Bescheid 1) forderte das AMS EUR 9.212,70 als unberechtigt empfangenes Arbeitslosengeld für Zeiträume aus 2009 und 2010 zurück.

Es handelt sich für das Jahr 2009 um Beträge für 14.-22.8., 29.09.-16.10., 25.10.-23.11 und 25.12.-31.12 von insgesamt EUR 2.807,68 und für das Jahr 2010 um Beträge von insgesamt EUR 6.405,02 (für Zeiträume zwischen 01.01. und 18.07.).

Der Rückzahlungsbetrag entfiel somit zu 30,48% auf das Jahr 2009 und zu 69,52% auf das Jahr 2010.

Ein Betrag iHv EUR 4.341,93 wurde durch Bezugskorrektur und damit verbundenem späteren Beginn von Arbeitslosengeld (statt 14.08.2009 mit 01.01.2011) bereits vor dem Streitjahr einbehalten.

Der Rest iHv EUR 4.870,77 wurde ab 01.10.2012 monatlich einbehalten, und zwar im Jahr 2012 iHv EUR 1.664,65 und im Jahr 2013 iHv EUR 1.192,48 und es wurde die Zahlung des Bf vom 10.12.2012 von gesamt EUR 6.100,00 (siehe oben) iHv EUR 2.023,64 angerechnet.

Der Einbehalt des Jahres 2012 iHv EUR 1.664,65 und die Zahlung des Bf im Jahr 2012 iHv EUR 2.023,64 betrafen zu jeweils 30,48%, somit iHv gesamt EUR 1.124,19 Zeiträume des Jahres 2009.

Mit dem Bescheid vom 12.09.2012 (idF Bescheid 2) forderte das AMS EUR 4.076,36 für Zeiträume aus 2010 (zwischen 19.07. und 31.12.) als unberechtigt empfangen zurück.

Dieser Betrag wurde durch die Zahlung des Bf vom 10.12.2012 von gesamt EUR 6.100,00 (siehe oben) rückbezahlt.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.06.2012 war im Hinblick auf die erhaltenen Arbeitslosengelder der besondere Progressionsvorbehalt des § 3 Abs 2 EStG 1988 zur Anwendung gelangt, wobei die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus nsA auf einen Jahresbetrag umgerechnet wurden, so als ob sie weiterbezogen worden wären. Daraus wurde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Mit diesem (besonderen) Durchschnittssteuersatz wurde dann das steuerpflichtige Einkommen versteuert (Umrechnungsvariante). Im Ergebnis führten die steuerfreien Einkommensersätze (Arbeitslosengelder) dadurch zu einer höheren Steuerbelastung.

2010 bezog der Bf ausschließlich steuerfreie Einkommensersätze (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe), sodass kein Einkommensteuerbescheid erging.

## **2. Beweiswürdigung:**

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist unbestritten. Dass die betriebliche Tätigkeit im Dezember 2012 begann, ist dem Verwaltungsakt zu entnehmen (Vorhaltsbeantwortung vom 21.01.2016).

Die Bezüge aus nsA und deren Zeiträume sind unbestritten und aktenkundig, ebenso wie die Bezüge der AMS-Gelder und deren Zeiträume.

Die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2012 sowie die Verhältnisse des Jahres 2010 sind aktenkundig.

Die Zahlung des Bf iHv EUR 6.100,00 wurde nachgewiesen.

Die Bescheide des AMS sind aktenkundig.

Die Höhe und Art der Rückzahlungen (Einbehalt, späterer Auszahlungsbeginn, Zahlung) sowie die Anrechnung in der jeweiligen Höhe auf den jeweiligen Bescheid sind durch die Auskunft des AMS erwiesen.

Die Höhe der im Jahr 2012 erfolgten Rückzahlung ist unbestritten.

Die (Rück)zahlungen betreffend Bescheid 1 erfolgten gemäß Bescheidspruch für ungerechtfertigt empfangene Arbeitslosengelder für Zeiträume aus 2009 und 2010. Eine genaue Zuordnung der Zahlungen zu den jeweiligen Jahren ist nicht möglich. Die im Jahr 2012 geleisteten Zahlungen werden daher im Schätzungswege prozentuell nach dem Verhältnis der auf die Jahre 2009 und 2010 insgesamt zu erfolgenden Rückzahlungen aufgeteilt.

Dass die Zahlungen betreffend Bescheid 2 ausschließlich Zeiträume aus 2010 betreffen, ist dem Spruch dieses Bescheides zu entnehmen.

Dass ein Betrag iHv EUR 4.341,93, welcher Bescheid 1 betrifft und dort angeführt ist, durch Bezugskorrektur und damit verbundenem späteren Beginn von Arbeitslosengeld (statt 14.08.2009 mit 01.01.2011) bereits vor dem Streitjahr einbehalten wurde, wurde vom AMS in der Auskunft vom 07.10.2015 mitgeteilt.

Der Restbetrag iHv EUR 4.870,77 ist im Bescheid 1 angeführt und ergibt sich rechnerisch aus der Differenz von EUR 9.212,70 (Bescheid 1) und dem einbehaltenen Betrag iHv EUR 4.341,93.

Die Einbehalte des Jahres 2012 iHv EUR 1.664,65 und im Jahr 2013 iHv EUR 1.192,48 wurden durch eine vom Bf vorgelegte Aufstellung des AMS nachgewiesen.

Dass die Zahlung des Bf im Jahr 2012 (Gesamtsumme 6.100) iHv EUR 2.023,64 auf den Bescheid 1 angerechnet wurde, ergibt sich dem Grunde nach aus der Auskunft des AMS (Zahlung wurde auf beide Bescheide angerechnet) und der Höhe nach rechnerisch. (Restbetrag betreffend Bescheid 1 iHv EUR 4.870,77 wurde zum Teil durch Einbehalte rückgezahlt, zum anderen Teil durch die Zahlung von EUR 6.100; entsprechend beträgt die Differenz zwischen dem für Zeiträume aus 2010 vorgeschriebenen Betrag gemäß Bescheid 2 iHv EUR 4.076,36 und der Zahlung iHv EUR 6.100,00, mit der der gemäß Bescheid 2 vorgeschriebene Betrag zur Gänze abgedeckt wurde, EUR 2.023,64.)

Die Ermittlung und Aufteilung der im Streitjahr rückbezahnten Beträge auf ungerechtfertigt empfangene Gelder der Jahre 2009 und 2010 blieb im Verfahren vor dem VwGH unbestritten.

### **3. Rechtliche Beurteilung :**

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

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

Die vom Bf bezogenen Transferleistungen sind unmittelbar von seinen vorherigen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abhängig und daher grs unter diese Einkunftsart zu subsumieren.

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

Wenn das FA in der Revisionsbeantwortung vorbringt, die Anspruchsvoraussetzungen für das Arbeitslosengeld würden nicht den Bezug von Einkünften generell voraussetzen, so ist zu entgegnen, dass das BFG die Ansicht vertritt, dass die „*vom Bf bezogenen Transferleistungen*“ unmittelbar von seinen vorherigen Einkünften aus nsA abhängig und daher grs unter diese Einkunftsart zu subsumieren sind. Ob Selbständige auch in diese Versicherung einzahlen können, ist vom BFG nicht zu beurteilen, da es ausschließlich über die Beschwerde des Bf abzusprechen hat. Das FA übersieht in seiner Argumentation, dass die Steuerbefreiung des § 3 EStG 1988 ansonsten steuerpflichtige Einkünfte steuerfrei erklärt, weil der Gesetzgeber diese Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen wollte. Wären diese Einkünfte nicht steuerbar, wäre eine Steuerbefreiung gar nicht notwendig. Nur Einkünfte, die unter einer der 7 Einkunftsarten des EStG subsumiert werden können, sind steuerbar. Da dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass er sinnlose gesetzliche Normen beschließt, ist davon auszugehen, dass die in § 3 EStG 1988 genannten Ersatzeinkommen steuerbar sind.

Einnahmen können „*steuerfrei*“ (d.h. nicht steuerbar) sein, weil sie unter keine der in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten fallen, oder sie sind ausdrücklich steuerfrei gestellt, weil sie ansonsten steuerpflichtig wären. Nach den LStR 1992 Rz 12 sind von § 3 nur solche Einnahmen umfasst, die ansonsten steuerpflichtig wären. Nach den LStR 2002 Rz 18 werden Vermögensvermehrungen, die nicht unter einen der Einkünfte-Grundtatbestände fallen, als „*nicht steuerbar*“ bezeichnet.

Vgl VwGH 26.05.1997, 94/17/0409, zur Abgrenzung nicht steuerbarer Einnahmen nach § 26 und steuerfreier Einkünfte nach § 3.

Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>19</sup>, § 3 Allg:

„*§ 3 zählt eine Reihe von Einkünften auf, die von der Einkommensteuer befreit sind. Die Bestimmungen haben im Wesentlichen konstitutiven Charakter, im Einzelfall sind sie aber nur klarstellend. Die nach § 3 steuerfreien Einkünfte gehören nicht zum Einkommen iS des § 2 Abs 2 (siehe auch § 2 Tz 5), obwohl sie grundsätzlich einer Einkunftsart des § 2 Abs 3 zuzurechnen wären (vgl E 12.09.2001, 96/13/0066, 2002, 585 zu § 34). Im Unterschied von Tarifbefreiungen bzw betragsmäßigen Befreiungen (Freibeträge, Freigrenzen) handelt es sich in § 3 um sachliche Befreiungen;*“

Vgl Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 2 (Stand 1.7.2016, rdb.at):

„*kann auch für die Einkommensteuer zwischen nicht steuerbaren Einkünften (Einkünfte außerhalb der sieben Einkunftsarten, ...), steuerbefreiten Einkünften (§ 3 bzw Befreiungen in Sondergesetzen) und steuerpflichtigen Einkünften unterschieden werden.*“

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

Im Jahr 2009 erhielt der Bf für einen Teil des Jahres Arbeitslosengelder und im restlichen Kalenderjahr Erwerbseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

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

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

In § 3 Abs 2 EStG 1988 ist normiert: „*erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ...*“. Dieser Formulierung kommt die Aufgabe zu, Einkünfte bzw Einnahmen einem bestimmten Steuersubjekt und einem bestimmten Veranlagungszeitraum zuzuordnen. Dies geschieht nach den für die jeweilige Einkunftsart geltenden Einkunftsermittlungsvorschriften. Ggstl Arbeitslosengelder würden zu den Einkünften aus nsA zählen, wären sie nicht steuerfrei. Der Begriff „*erhält*“ kann daher nur die allgemeine zeitliche Zuordnung von Einnahmen nach den Regeln der Überschusseinkünfte bedeuten (vgl dazu BFH BStBl 1996 II 201).

Der Erhalt der Arbeitslosengelder unterliegt daher dem Zufluss-/Abflussprinzip.

Der Zufluss der Arbeitslosengelder (steuerfreie Einkünfte aus nsA) im Jahr 2009 löste somit iZm dem Bezug von Aktiveinkünften aus nsA die Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 aus.

Ein späterer Rückersatz an das AMS ändert weder die Qualifikation der Leistung als Arbeitslosengeld noch macht sie den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 im Jahr 2009 (und damit eine der Tatbestandsvoraussetzungen) rückgängig (vgl BFG 05.08.2014, RV/7102918/2013; UFS 28.11.2007, RV/3145-W/07; UFS 17.01.2011, RV/0313-F/10).

Siehe dazu Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>19</sup>, § 19 Tz 11:  
" Änderungen in den Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung können den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen ... "

Auch der BFH (BStBl 1996 II 201 mwN) vertritt zur Rückzahlung von zu Unrecht ausbezahlt Arbeitslosengeld diese Rechtsansicht:

„c) Der sachliche Regelungszusammenhang, der zwischen der Steuerbefreiung der Leistungen ... und ihrer Erfassung innerhalb des Progressionsvorbehaltes ... besteht, zwingt dazu, die Rechtsfolge des § 32 b Abs 1 Nr 1 Buchst. A EStG für den Veranlagungszeitraum eintreten zu lassen, für den die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 EStG gilt. ... Abzustellen ist insoweit auf den Zuflusszeitpunkt...“

d) Vor diesem Hintergrund ist für die Entscheidung über den Streitfall allein von Bedeutung, dass die Rückgewähr von Einnahmen im Bereich der Überschusseinkünfte ... nicht deren ursprünglichen Zufluss tangiert. Damit scheidet auch die Annahme einer steuerlich in die Vergangenheit wirkenden Rückgewähr aus. ...“

Die Rechtsmeinung des FA, die Rückzahlung wirke auf das Jahr des Erhalts zurück, beruht auf der vom BFG nicht geteilten Rechtsansicht, dass Arbeitslosengeldbezüge – weil einkommensteuerfrei – nicht dem Zu- und Abflussprinzip unterliegen (siehe RdW 1993, 227).

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

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

§ 16 Abs 2 EStG 1988 erklärt somit die Erstattung ( Rückzahlung) von *Einnahmen* (Geld und Sachgüter) bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten zu Werbungskosten

Durch diese Regelung des § 16 Abs 2 leg cit, welche die abgabenrechtliche Bedeutsamkeit des Ereignisses der Erstattung für das Jahr der Erstattung normiert, liegt daher auch kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausspricht, 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 (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 295a Rz. 3,4). 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 1988 iVm § 19 Abs 2 EStG 1988 beinhaltet aber eine eindeutige Aussage, dass die *Rückzahlung von Einnahmen* als Ausgabe im Kalenderjahr des Abflusses Werbungskosten darstellt und geht somit der Bestimmung des § 295a BAO vor (vgl Jakom, EStG<sup>10</sup>, § 16, Rz 54).

Damit ist aber eine Einnahmensaldierung unabhängig vom Rückzahlungszeitpunkt ausgeschlossen.

Im ggstdl Fall erfolgte die Rückzahlung der zu Unrecht erhaltenen Beträge an Arbeitslosengeldern und Notstandshilfe im Streitjahr 2012, wobei die Rückzahlung zum Teil im Jahr 2009 und zum Teil im Jahr 2010 erhaltene Beträge umfasste.

Gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 führt die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen zu keinem Werbungskostenabzug (vgl *Jakom*, EStG<sup>10</sup>, § 20 Rz 92).

Dies würde im ggstdl Fall teilweise zu einem unsachlichen Ergebnis führen.

Die steuerfreien Einnahmen haben im Jahr 2009 im Ergebnis zu einer höheren Besteuerung geführt. In diesem Jahr wurden die erhaltenen Arbeitslosengelder dem besonderen Progressionsvorbehalt des § 3 Abs 2 EStG 1988 unterworfen. Es wurden zwar (nur) die steuerpflichtigen Einkünfte versteuert, jedoch mit einem höheren Steuersatz, der durch den Bezug der Arbeitslosengelder ausgelöst wurde, sodass die Arbeitslosengelder insoweit zu einer höheren Steuerbelastung geführt haben und somit im Ergebnis nicht wie (andere) steuerfreie Einkünfte behandelt wurden.

Nach der Literatur stellen die ursprünglich steuerbefreiten Transferleistungen bei Anwendbarkeit der Kontrollrechnung steuerpflichtigen Arbeitslohn dar (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG<sup>19</sup>, § 3 Tz 28/2). Nichts anderes kann gelten, wenn die Umrechnungsvariante als günstiger angewendet wird, denn auch in diesem Fall führen die die Hochrechnung auslösenden Bezüge zu einer höheren Steuerbelastung und werden im Ergebnis nicht wie steuerfreie Einkünfte behandelt.

Es würde dem der Einkommensteuer immanenten Leistungsfähigkeitsprinzip und dem objektiven Nettoprinzip widersprechen, wenn die steuerfreien Einkünfte aG der Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 zu einer höheren Steuerbelastung im Jahr des Zuflusses führen, die Rückzahlung, die auf diese Einkünfte entfällt (den Abfluss), jedoch nicht berücksichtigt wird, darf doch nur das Nettoeinkommen der Einkommensteuer unterworfen werden.

Im Jahr 2012 erhielt der Bf für einen Teil des Jahres Notstandshilfe, gleichzeitig erzielte er negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb und im restlichen Kalenderjahr erhielt er Erwerbseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Erhalt von Notstandshilfe für einen Teil des Kalenderjahres löst die Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 aus.

Die Rückzahlungen im Streitjahr 2012, die auf die im Jahr 2009 erhaltenen Beträge entfallen, sind somit iHv EUR 1.124,19 als Abzugsposten (Werbungskosten) bei den die Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 auslösenden steuerfreien Bezügen zu erfassen.

Anders verhält es sich mit den Rückzahlungen im Streitjahr 2012, die auf die im Jahr 2010 erhaltenen Beträge entfallen.

Im Jahr 2010 wurden die erhaltenen Beträge nicht der Hochrechnung des § 3 Abs 2 EStG 1988 unterzogen, da der Bf keine anderen Einkünfte hatte. Diese Beträge blieben somit im Ergebnis steuerfrei.

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

gegenübersteht (vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>19</sup>, § 20, Tz 148, 149).

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

Im Gegensatz zu den Ausführungen des Bf in der Revision ist § 20 Abs 2 EStG 1988 auch dann anwendbar, wenn eine Ausgabe die Rückgängigmachung einer steuerfreien Einnahme darstellt. Wenn der VwGH im Erkenntnis vom 24.09.2003, 2000/13/0003, ausführt, die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen könne gemäß § 20 Abs 2 EStG zu keinem Werbungskostenabzug führen, so muss dies auch für vorliegenden Sachverhalt gelten. Die im Jahr 2010 vom Bf bezogenen Notstandshilfebeträge sind steuerfrei und sind es auch geblieben, da sie im Jahr 2010 keiner Hochrechnung unterzogen wurden und damit im Ergebnis zu keiner (höheren) Steuerbelastung geführt haben. Sie hätten unabhängig von ihrer Höhe niemals zu einer Steuerbelastung geführt, da – weil der Bf in diesem Jahr keine anderen Einkünfte bezog – es niemals zu einer Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 gekommen wäre und diese Einkünfte jedenfalls steuerfrei geblieben wären.

Es ist zwar richtig, dass nach VwGH 01.09.2015, Ra 2015/15/0035, Rückzahlungen von Gehältern nur im Rückzahlungsjahr als Werbungskosten geltend gemacht werden können, allerdings ist die Voraussetzung dafür, dass die Rückzahlung mit steuerpflichtigen Einnahmen in Zusammenhang steht. Dementsprechend werden die vom Bf rückgezahlten, auf die als steuerpflichtig zu betrachtenden AMS-Gelder im Jahr 2009 entfallenden Beträge abgezogen. Dass § 20 Abs 2 EStG 1988 nur für die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen im Jahr des Zuflusses gelten soll, ist der Gesetzesstelle und der Judikatur nicht zu entnehmen. Die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen führt nicht zu Werbungskosten, auch wenn die Rückzahlung in einem späteren Jahr erfolgt. (Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>19</sup>, § 16 Tz. 204ff)

Soweit die Rückzahlung der AMS-Gelder im Jahr 2010 erhaltene steuerfreie Beträge betrifft, steht sie mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang und ist daher (im Jahr der Rückzahlung) nicht abzugsfähig.

Dem Beschwerdebegehren, die in der Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 berücksichtigten steuerfreien Bezüge um einen Betrag von EUR 6.100 zu vermindern, kann nur insoweit gefolgt werden, als die genannten Bezüge um den Betrag von EUR 1.124,19 vermindert werden, weil nur im Streitjahr zurückgezahlte Beträge in dieser Höhe auf die im Jahr 2009 erhaltenen Beträge entfallen, welche der Anwendung des § 3 Abs 2 EStG 1988 unterlagen und damit zu einer höheren Steuerbelastung geführt hatten; daher ist es gerechtfertigt, den Betrag von EUR 1.124,19 bei der Berechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 im Jahr der Rückzahlung als Abzugsposten von den an sich steuerfreien Bezügen zu berücksichtigen, was zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt.

Wenn der Bf vorbringt, es sei fraglich, ob die im Jahr 2012 bezogenen Entgelte überhaupt als „für den Rest des Kalenderjahres bezogene Einkünfte“ in die Hochrechnung

miteinbezogen werden dürfen, da es sich um aG eines Gerichtsverfahrens nachgezahlte Einkünfte aus nsA handelt, ist auf VwGH 22.02.2017, Ro 2016/13/0004, zu verweisen, wo in Rz. 23 ausgeführt wird: „*Der Revisionswerber hat im Kalenderjahr 2012 Leistungen iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. A EStG 1988 bezogen (Notstandshilfe). Er hat diese Bezüge aber nur für einen Teil des Kalenderjahres erhalten, sodass eine Hochrechnung von Einkünften iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen hat. Weiters ist eine Kontrollrechnung unter Annahme der Steuerpflicht der Transferleistungen vorzunehmen.*“

Der Bf hat im Kalenderjahr 2012 vom 01.01. bis 29.02., vom 02.09. bis 13.09. und vom 25.09. bis 31.12. Notstandshilfe und für das restliche Kalenderjahr, nämlich vom 01.03. bis 31.07. und am 15.06., zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nsA erhalten.

Daher hat die Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 zu erfolgen, wobei „*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*“ sind, wobei „*das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen*“ ist.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nicht umzurechnen, da sie gleichzeitig mit den AMS-Geldern und somit nicht im restlichen Kalenderjahr empfangen wurden. (Vgl VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; Jakom, EStG<sup>10</sup>, Tz. 122).

„*Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt (Umrechnungsvariante); die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde (Hinzurechnungsvariante).*“ (§ 3 Abs 2 EStG 1988).

#### **4. Berechnung:**

Für ggstdl Fall bedeutet das für das Streitjahr 2012:

##### **4.1. Umrechnungsvariante (Beträge in Euro):**

| Hochrechnung:  |            |            |
|--|------------|------------|
| Steuerpflichtige Bezüge, die der Hochrechnung unterliegen: |            |            |
| Einkünfte aus nsA (lt Lohnzettel Kz. 245)                  |            |            |
| XY   | 6.144,75   |            |
| ABCD GmbH  | 101.607,31 |            |
| Summe  |            | 107.752,06 |
| Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen                    | 153        |            |

|  |                                 |            |
|--|---------------------------------|------------|
| <i>Formel für die Hochrechnung:</i>  |                                 |            |
| Stpf Bezüge<br>(107.752,06) : Zeitraum<br>des laufenden Bezuges<br>in Tagen (153) x Tage des<br>Jahres (366) |                                 |            |
| 107.752,06 : 153 x 366   |                                 | 257.759,83 |
| Abzüglich Pauschbetrag<br>für Werbungskosten   |                                 | - 132,00   |
| Hochgerechnete Einkünfte<br>aus nsA  |                                 | 257.627,83 |
| Einkünfte aus<br>Gewerbebetrieb  |                                 | -57.333,46 |
| Gesamtbetrag der<br>Einkünfte  |                                 | 200.294,37 |
| Pauschbetrag für<br>Sonderausgaben   |                                 | - 60,00    |
| Hochgerechnetes<br>Einkommen   |                                 | 200.234,37 |
| <i>Die Jahressteuer wird<br/>nach folgender Tarifformel<br/>ermittelt:</i>                                   |                                 |            |
| (Einkommen 200.234,37 –<br>60.000) x 0,5 + 20.235  |                                 | 90.352,18  |
| Abzüglich<br>Verkehrsabsetzbetrag  |                                 | - 291,00   |
| Abzüglich<br>Arbeitnehmerabsetzbetrag  |                                 | - 54,00    |
| Jahressteuer   |                                 | 90.007,18  |
| <i>Durchschnittssteuersatz<br/>Berechnung:</i>   |                                 |            |
| Jahressteuer : Hochger.<br>Einkommen x 100   | 90.007,18 :<br>200.234,37 x 100 | 44,95%     |

|   |            |                   |
|---|------------|-------------------|
| <i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>    |            |                   |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb              |            | -57.333,46        |
| Einkünfte aus nsA lt. Lohnzettel          | 107.752,06 |                   |
| Abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten | - 132,00   |                   |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit   |            | 107.620,06        |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                |            | 50.286,60         |
| Abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben |            | - 60,00           |
| Einkommen                                 |            | 50.226,60         |
| <i>Einkommensteuer:</i>                   |            |                   |
| 44,95% von 50.226,60                      |            |                   |
| <b>Einkommensteuer</b>                    |            | <b>22.576,86</b>  |
| Anrechenbare Lohnsteuer                   |            | -50.377,36        |
| Rundung                                   |            | 0,50              |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>       |            | <b>-27.800,00</b> |

*4.2. Hinzurechnungsvariante (Kontrollrechnung unter Annahme der Steuerpflicht der Transferleistungen; Beträge in Euro):*

|  |            |
|--|------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb               | -57.333,46 |
| Einkünfte aus nsA (lt. Lohnzettel Kz. 245) | 107.752,06 |
| Zuzüglich Notstandshilfe                   | 7.121,30   |
| Abzüglich Rückzahlungen                    | - 1.124,19 |
| Abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten  | - 132,00   |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                 | 56.283,71  |
| Abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben  | - 60,00    |

|   |                   |
|---|-------------------|
| Einkommen   | 56.223,71         |
| <i>Steuer nach Tarif:</i>   |                   |
| $[(\text{Einkommen } 56.223,71 - 25.000) : 35.000] \times 15.125,00 + 5.110,00$ |                   |
| Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge                                     | 18.603,10         |
| Abzüglich Verkehrsabsetzbetrag  | - 291,00          |
| Abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag  | - 54,00           |
| <b>Einkommensteuer</b> nach Abzug der Absetzbeträge                             | <b>18.258,10</b>  |
| Anrechenbare Lohnsteuer   | -50.377,36        |
| Rundung   | 0,26              |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>   | <b>-32.119,00</b> |

#### 4.3 Ergebnis:

Die Hinzurechnungsvariante führt zu einer geringeren Steuer als die Umrechnungsvariante. Sie ist daher anzuwenden. (Einkommen EUR 56.223,71; Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge EUR 18.258,10; festgesetzte Einkommensteuer EUR – 32.119,00.)

#### 5. Zulässigkeit einer Revision:

Zur Rechtsfrage, wie die Rückzahlung steuerfreier Beträge wie Arbeitslosen- und Notstandshilfegelder, die im Jahr des Zuflusses gemäß § 3 Abs 2 EStG versteuert worden waren, im Jahr der Rückzahlung zu behandeln ist, fehlt eine Rechtsprechung des VwGH. Daher ist gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine ordentliche Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 4. April 2018

