



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 11

GZ. RV/2900-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des OO, 1230 Wien, Astraße, vertreten durch Dr. N Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 1130 Wien, Stgasse, vom 6. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk (ab 1. Jänner 2005 Finanzamt Wien1/23) vom 15. Mai 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Vom Berufungswerber (in Folge: Bw.) wurde im November 2000 die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1999 beim Finanzamt eingebracht. Geltend gemacht wurden neben Aufwendungen für Sonderausgaben auch Aufwendungen für Rückzahlung Gehälter 1991 und 1992 in Höhe von S 185.000,00 unter dem Titel der Werbungskosten. Dem Antrag war eine Bestätigung vom 28. Dezember 1999 beigegeben. Diese Bestätigung weist Folgendes aus: Ich WO, Pensionistin, bestätige am heutigen Tag in Anwesenheit von Herrn Mag. Dr. WN, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, in barem Geld von meinem Mann (Bw.) Pensionist, zur Rückzahlung der von ihm in den Jahren 1991 und 1992 als mein Angestellter nach den Feststellungen der Finanzverwaltung überhöht bezogenen Gehältern die folgenden Beträge erhalten zu haben: S 131.255,00 für 1991 und S 53.745,00 als Teilbetrag für 1992. Diese Bestätigung wurde von den drei Genannten unterschrieben.

Das Finanzamt führte die Veranlagung durch und setzte mit Bescheid vom 15. Mai 2001 eine Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von S 1.301,00 fest. Die Sonderausgaben wurden

anerkannt, die Aufwendungen für Werbungskosten wurden nicht berücksichtigt. Als Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 19 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Der Zufluss müsse sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens auswirken. Das bedeutet aber, dass von einem steuerlich beachtlichen Zufluss nur dann gesprochen werden könne, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen könne. Sei aber der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens verwirklicht worden, dann könne dieser Tatbestand durch Änderung in folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden, dies selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass der zugeflossene Betrag in späteren Jahren ganz oder teilweise wieder zurückzuzahlen sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. berief gegen den Bescheid. Als Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das Finanzamt in seiner im Bescheid dargelegten Rechtsansicht irre, da dieser Ansicht die Spezialnorm des § 16 Abs. 2 EStG 1988 entgegen stünde, wonach die Rückzahlung von Arbeitslohn sehr wohl Werbungskostencharakter habe. In diesem Sinne seien auch die Einkommensteuerrichtlinien (gemein wohl Lohnsteuerrichtlinien) 1999 Rz 319 zu verstehen, worin ausgeführt werde, wenn die Rückzahlung (Erstattung) nach Beendigung des Dienstverhältnisses an einen früheren Arbeitgeber erfolge, so könne die Berücksichtigung nur im Rahmen der Veranlagung durch das Finanzamt erfolgen. Diese Berücksichtigung werde nunmehr beantragt. Diese Rechtsansicht werde offensichtlich auch von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland geteilt, wie aus dem Bescheid vom 15. November 1999, Seite 3 zu entnehmen sei. Dieser Bescheid wurde in Ablichtung beigelegt.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988).

Zu den Werbungskosten zählt nach § 16 Abs. 2 EStG 1988 auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten

(rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Laut vorhandenen Unterlagen bezog der Bw. im Kalenderjahr 1999 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der dem Bescheid zu Grunde liegende Lohnzettel wurde von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten ausgestellt. In den Kalenderjahren 1991 und 1992 war der Bw. bei seiner Ehegattin angestellt und bezog Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Bei der Ehegattin - welche zu diesem Zeitpunkt eine Trafik innehatte - des Bw. fand für den Zeitraum 1991 bis 1993 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Zuge dieser Prüfung wurde vom Prüfer festgestellt, dass die Ehegattin an den Bw. ein Gehalt ausbezahlt hat, welcher über den Kollektivvertrag gelegen ist. Die überhöhten Gehaltszahlungen wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Im durchgeführten Berufungsverfahren hat auch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat 1A) in ihrer Berufungsentscheidung GZ.15-95/1325/08 vom 23. Juli 1998 die an den Bw. von seiner Ehegattin überhöht ausbezahlten Gehälter teilweise wegen fehlender Fremdüblichkeit nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde unter der Zl. 98/13/0173 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Erkenntnis vom 26. November 2003 hat der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid der Finanzlandesdirektion wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Mit Bescheid vom 19. Mai 2004 wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1991 und mit Bescheid vom 26. Mai 2004 wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1992 stattgegeben. Die von der Ehegattin an den Bw. ausbezahlten Gehälter wurden als Betriebsausgaben anerkannt.

Zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1999, im November 2000, musste dem Bw. und seinem steuerlichen Vertreter (der Bw. und seine Ehegattin werden vom gleichen Steuerberater vertreten) bekannt gewesen sein, dass bei der ehemaligen Arbeitgeberin des Bw. ein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig war, welches noch nicht entschieden war. Auch am 28. Dezember 1999, dem Tag der Unterzeichnung der Bestätigung und der Geldübergabe für die Erstattung musste dem Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter bekannt gewesen sein, dass das Verfahren noch nicht abgeschlossen war und außerdem konnte der Bw. zu diesem Zeitpunkt keine Kenntnis über den Ausgang des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerdeverfahrens haben. Warum gerade der 28. Dezember 199 für die Rückerstattung gewählt wurde, lässt sich aus den Unterlagen nicht entnehmen. Im Zuge des vom unabhängigen Finanzsenates durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde der Bw. mit Schreiben vom 11. März 2005 eingeladen, die rechtliche Verpflichtung, auf Grund welcher der Betrag von S 185.000,00 am 28. Dezember 1999 bezahlt wurde bekannt zu geben sowie den Zahlungsfluss nachzuweisen. Als Frist für die Vorlage der Unterlagen wurde der 1. April 2005

vermerkt. Dieses Schreiben wurde dem steuerlichen Vertreter nachweislich am 14. März 2005 zugestellt. Das Schreiben blieb bis dato unbeantwortet.

§ 16 Abs. 2 EStG 1988 lässt den Werbungskostenabzug nur unter der Bedingung zu, dass weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen (§19 Abs. 1 EStG 1988), noch der Zeitpunkt der Erstattung (Rückzahlung) willkürlich festgesetzt wurde. Der Begriff willkürlich ist im § 16 Abs. 2 EStG 1988 nicht definiert. Ein vergleichbarer Begriff findet sich in § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 1999 geltenden Fassung (willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes). Zur Auslegung des Begriffes ist daher die Rechtsprechung zu dieser gesetzlichen Bestimmung heranzuziehen. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1991, Zl. 90/13/0121 wird ausgeführt, dass der Begriff willkürlich nicht mit dem Begriff schuldhaft gleichgesetzt werden kann. Von einem willkürlichen Verhalten kann nur gesprochen werden, wenn es auf ein bewusstes Wollen oder Nichtwollen zurückzuführen ist. Eine willkürliche Festsetzung liegt vor, wenn außer dem Grund der Steuerersparnis keine sachlichen Gründe für die Festsetzung des Zeitpunktes der Rückzahlung gegeben sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar § 16 Abs. 2 Tz 1).

Zu dem vom steuerlichen Vertreter des Bw. in der Berufungsbegründung angeführten Bescheid der Finanzlandesdirektion wird bemerkt, dass dieser Bescheid ein Aufhebungsbescheid betreffend Rückzahlung von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1992 und 1993 ist. Zum Verhalten des Bw. in seinen steuerlichen Angelegenheiten und zwecks Vervollständigung des Sachverhaltes wird dazu Folgendes ausgeführt:

Laut den vorhandenen Unterlagen hat der steuerliche Vertreter des Bw. am 23. Dezember 1997 einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) eingebracht, worin die Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1992 und 1993 begehrt wurde. Als Begründung für die Antragstellung wurde im Wesentlichen angegeben, dass bei der Ehegattin des Bw. eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, welche am 4. Juli 1995 abgeschlossen wurde. Dabei sei festgestellt worden, dass ein Teil des vom Bw. bezogenen Gehaltes die steuerliche Anerkennung versagt worden sei. Lohnsteuer habe die Ehegattin des Bw. als Arbeitgeberin aber für die ausbezahlten Beträge einbehalten und abgeführt. Mit Bescheid vom 10. November 1998 hat das Betriebsstättenfinanzamt der Ehegattin dem Antrag entsprochen und dem Bw. Lohnsteuer in Höhe von S 43.669,08 für das Kalenderjahr 1992 und S 38.959,11 für das Kalenderjahr 1993 zurückbezahlt. Diesen Bescheid hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in Ausübung ihres Aufsichtrechtes gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit Bescheid vom 15. November 1999, GZ. AO 720/21-16/99 aufgehoben. Gegen diesen Aufhebungsbescheid wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2000/13/0003,0004 eingebracht. Mit Erkenntnis vom 24. September 2003 wurde der Bescheid der Finanzlandesdirektion wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2004 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. im Sinne der vom Verwaltungsgerichtshof dargelegten Rechtsansicht im Erkenntnis vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0003,0004, die im Kalenderjahr 1991 überhöht bezogenen Gehaltsteile im Betrag von S 131.255,00 im Rückzahlungsjahr 1999 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 beantragt. Dazu ist auszuführen, dass in diesem Erkenntnis nicht über die Rückzahlung von Arbeitslohn als Werbungskosten abgesprochen wurde, sondern über einen (Rückzahlung)Antrag von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer.

Die Berufungsvorentscheidungen betreffend der Ehegattin des Bw. für die Kalenderjahre 1991 und 1992 weisen als Ausfertigungsdatum den 19. bzw. den 26. Mai 2004 aus und sind an den steuerlichen Vertreter – welcher auch steuerlicher Vertreter des Bw. ist - zugestellt worden. Am 14. Juni 2004 hätte dem steuerlichen Vertreter des Bw. bekannt sein müssen, dass seinem Berufungsbegehren gefolgt wurde und die Gehaltszahlungen der Ehegattin an den Bw. als dessen Arbeitgeberin in voller Höhe als Betriebsausgaben anerkannt worden sind. Von überhöht bezogenen Gehältern war zu diesem Zeitpunkt demnach nicht mehr auszugehen.

Da keine Unterlagen über die rechtliche Verpflichtung zur Rückzahlung der Gehaltsbestandteile vorgelegt und kein Zahlungsfluss nachgewiesen worden ist, muss von einer willkürlichen Festsetzung des Zeitpunktes der Rückzahlung am 28. Dezember 1999 ausgegangen werden. Eine Berücksichtigung des geltend gemachten Aufwandes als Werbungskosten hat daher nicht zu erfolgen. Abschließend wird angemerkt, dass bei dem vorliegenden Sachverhalt eine Bearbeitung der Berufung erst nach Ausgang der vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerdeverfahren möglich war, da der Bw. und seine Ehegattin jeweils den ordentlichen Rechtszug ausgeschöpft haben.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen war wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2005