

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Frech in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 18. Juli 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt F vom 30. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1 . Am 28. Februar 2017 reichte der Abgabepflichtige beim Finanzamt F (elektronisch) die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 ein, mit der Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht wurden.

Am 30. Juni 2017 erließ das Finanzamt F einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016, der steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nach Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten) von 38.909,99 € erfasste und zu einer Nachforderung von 4.041,00 € führte. Diesem Bescheid wurden insgesamt zehn Lohnzettel der Tiroler Gebietskrankenkasse (TGKK) zugrunde gelegt, die dem Finanzamt F gemäß § 84 EStG 1988 für das Jahr 2016 übermittelt wurden.

Ein Lohnzettel erfasste den Bezugszeitraum „01.01.2016 bis 01.01.2016“ und wies „Krankengelder“ (KZ 210) von 27.907,80 €, sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge

(KZ 220) von 3.986,83 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 23.920,97 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 2.634,45 € aus. Ein weiterer Lohnzettel erfasste den Bezugszeitraum „02.01.2016 bis 28.05.2016“ und wies „*Krankengelder*“ (KZ 210) von 7.181,80 €, sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) von 1.025,97 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 6.155,83 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 677,95 € aus.

2. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 18. Juli 2017 fristgerecht Beschwerde, mit der er eine Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 beantragte. Zur Begründung verwies er auf eine E-Mail der TGKK vom 17. Juli 2017. Darin teilte die TGKK dem Abgabepflichtigen mit, dass nach dem 15. Februar des Berichtsjahres 2016 Nachzahlungen des Rehabilitationsgeldes für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 31. Dezember 2015 getätigt worden seien, die gegenüber dem Finanzamt vorschriftsmäßig als „*Zahlungszeitraum 01.01.2016*“ zu melden bzw. darzustellen gewesen seien. Der steuerpflichtige Betrag von 23.920,97 € ergebe sich aus dem Bruttobetrag von 27.907,80 € abzüglich eines Jahressiebtels (sozusagen Sonderzahlungen) von 3.986,83 €. Der tatsächliche Anweisungsbetrag wäre 25.273,35 € (Bruttobetrag von 27.907,80 € abzüglich Lohnsteuer von 2.634,45 €).

Die Anweisung des Rehabilitationsgeldes für den Zeitraum 1. Jänner 2016 bis 28. Mai 2016 sei - entsprechend den Vorgaben der Finanz - als „*Zahlungszeitraum 02.01.2016 bis 28.05.2016*“ dargestellt worden, nachdem der 1. Jänner 2016 aufgrund der vorhin genannten Vorgaben nicht mehr frei gewesen sei. Der steuerpflichtige Betrag von 6.155,83 € ergebe sich aus dem Bruttobetrag von 7.181,80 € abzüglich eines Jahressiebtels (sozusagen Sonderzahlungen) von 1.025,97 €. Der tatsächliche Anweisungsbetrag wäre 6.503,85 € (Bruttobetrag von 7.181,80 € abzüglich Lohnsteuer von 677,95 €).

Von dem Anweisungsbetrag für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 28. Mai 2016 von 31.777,20 € seien schlussendlich 1.162,58 € zur Anweisung gelangt, weil die offenen ursprünglichen Zahlungen von 30.614,62 € abgezogen worden seien.

Lt. TGKK entsprächen deren Lohnzettelmeldungen für das Jahr 2016, die mit der Abgabenbehörde einvernehmlich geklärt worden seien, den bis zum 31. Dezember 2016 erfolgten Anweisungen und seien somit korrekt. Die hohe Nachzahlung dürfte darauf zurückzuführen sein, dass das ursprüngliche „*Krankengeld*“ aus einem ohne Lohnsteuerabzug erfolgten AMS-Bezug berechnet worden sei, das Rehabilitationsgeld aber zu versteuern sei.

Ergänzend verwies die TGKK in ihrer E-Mail vom 17. Juli 2017 auf eine Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen, wonach für alle Leistungen gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 (Kranken-, Rehabilitations- bzw. Wiedereingliederungsgeld) die Lohnzettelart L3 zu übermitteln sei. Diese drei Barleistungsarten würden im Bescheid dann als „*Krankengelder*“ dargestellt werden.

3. Mit Ergänzungsersuchen vom 29. August 2017 teilte das Finanzamt F dem Abgabepflichtigen mit, dass die der Beschwerde beigelegte E-Mail vom 17. Juli 2017 gerade die Richtigkeit des von der TGKK übermittelten Lohnzettels bestätige. Er werde daher ersucht darzulegen, warum der Lohnzettel nicht richtig sei. Da allenfalls eine Nachzahlung bzw. Nachverrechnung aus den Vorjahren erfolgt sei, sollte der Abgabepflichtige eine Aufstellung der seit dem Jahr 2014 erhaltenen Zahlungen der TGKK mit Höhe und Auszahlungsdatum vorlegen.

Diesem Ersuchen ist der Abgabepflichtige in der Folge durch Vorlage diverser Unterlagen zur Nachverrechnung von Rehabilitationsgeld durch die TGKK nachgekommen.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7. September 2017 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass dem Schreiben der TGKK zufolge im Jahr 2016 eine Umwandlung des „*Krankengeldes*“ in ein Rehabilitationsgeld erfolgt sei. Dies sei steuerlich anders zu behandeln als das „*Krankengeld*“, was zu der gegenständlichen Nachzahlung geführt habe. Festgehalten werde, dass die von der TGKK gemeldeten Beträge an Rehabilitationsgeld Beträge beinhalten würden, die vom 1. Juni 2014 bis 31. Dezember 2015 geleistet worden seien. Diese Vorgangsweise entspreche den derzeitigen gesetzlichen Bestimmungen, auch wenn die Nachzahlungsverpflichtung für den Abgabepflichtigen eine besondere Härte darstelle.

Für das Jahr 2014 werde ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem die vom Arbeitsmarktservice Österreich und der Tiroler Gebietskrankenkasse geleisteten und dem Finanzamt übermittelten Beträge aus der Besteuerungsgrundlage herausgenommen werden. Für das Jahr 2015 ergebe sich keine steuerliche Auswirkung, weil sämtliche Leistungen bisher als steuerfrei behandelt worden seien.

5. Am 22. September 2017 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Er stellte das Verfahren von der Beendigung der befristeten Berufsunfähigkeitspension (mit 31. Mai 2014) bis zur Zuerkennung des vollen Rehabilitationsgeldes durch die TGKK (mit Schreiben vom 19. Mai 2016) dar. Mit Schreiben der TGKK vom 30. Mai 2016 sei ihm dann mitgeteilt worden, dass das Rehabilitationsgeld mit den ab 1. Juni 2014 bereits geleisteten Zahlungen des AMS und der TGKK gegenverrechnet werde.

Der Abgabepflichtige wiederholte zudem sein Vorbringen, dass die von der TGKK dem Finanzamt gemeldeten steuerpflichtigen Beträge von 23.920,97 € (für den Bezugszeitraum „01.01.2016 bis 01.01.2016“) und 6.155,83 € (für den Bezugszeitraum „02.01.2016 bis 28.05.2016“) nie zur Anweisung gekommen seien; es handle sich hier vielmehr um eine Umwandlung. Die Berechnung im angefochtenen Bescheid könne so nicht stimmen, weil durch die Erfassung der hohen Beträge in einem Jahr eine andere Progression bzw. ein anderer Steuersatz berechnet werde.

Es sei in seinem Fall richtig, von der TGKK neue Berechnungen für die Zeiträume 1. Juni 2014 bis 31. Dezember 2014, 1. Jänner 2015 bis 31. Dezember 2015 und 1. Jänner 2016

bis 28. Mai 2016 anzufordern oder die auf den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 28. Mai 2016 entfallenden Beträge von 23.920,97 € und 6.155,83 € (zusammen 30.076,80 €) auf die einzelnen Monate aufzuteilen und den einzelnen Jahren 2014 bis 2016 zuzuordnen. Ebenso gehörten seine Steuererklärungen für die Jahre „2015 und 2016“ (gemeint wohl: 2014 und 2015) richtig gestellt.

6. Mit Vorlagebericht vom 10. April 2018 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 18. Juli 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog vom 1. April 2013 bis 31. Mai 2014 eine befristete Berufsunfähigkeitspension, die von der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Tirol, ausbezahlt wurde. Diese wurde nicht verlängert. Ab dem 1. Juni 2014 war der Bf. abwechselnd beim Arbeitsmarktservice Österreich (AMS) und bei der Tiroler Gebietskrankenkasse (TGKK) gemeldet bzw. bezog er daraus Leistungen in Form von „Arbeitslosengeld“ (AMS) und „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ (TGKK). Für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 30. April 2016 wurden an den Bf. vom AMS und der TGKK folgende Beträge an „Arbeitslosengeld“ und „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ steuerfrei (im Hinblick auf § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) ausbezahlt:

Zeitraum	Auftraggeber	Tagsatz	Anzahl Tage	Betrag
01.06.2014-26.09.2014	AMS	45,71 €	118	5.393,78 €
27.09.2014-26.10.2014	TGKK	45,71 €	30	1.371,30 €
27.10.2014-27.11.2014	TGKK	45,71 €	32	1.462,72 €
28.11.2014-29.12.2014	TGKK	45,71 €	32	1.462,72 €
30.12.2014-31.12.2014	TGKK	45,71 €	2	91,42 €
01.01.2015-28.01.2015	TGKK	45,71 €	28	1.279,88 €
29.01.2015-26.02.2015	TGKK	45,71 €	29	1.325,59 €
27.02.2015-27.03.2015	TGKK	45,71 €	29	1.325,59 €
28.03.2015-29.04.2015	TGKK	45,71 €	33	1.508,43 €
30.04.2015-26.05.2015	TGKK	45,71 €	27	1.234,17 €
27.05.2015-29.06.2015	TGKK	45,71 €	34	1.554,14 €
30.06.2015-30.07.2015	TGKK	45,71 €	31	1.417,01 €
31.07.2015-27.08.2015	TGKK	45,71 €	28	1.279,88 €
28.08.2015-25.09.2015	TGKK	45,71 €	29	1.325,59 €
26.09.2015-31.12.2015	AMS	45,71 €	97	4.433,87 €

01.01.2016-27.02.2016	AMS	45,71 €	58	2.651,18 €
28.02.2016-30.04.2016	AMS	23,60 €	63	1.486,80 €

Dem Bf. wurde solcherart für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 30. April 2016 ein Betrag von insgesamt 30.604,07 € steuerfrei ausbezahlt, davon entfielen 13.965,63 € auf „Arbeitslosengelder“ des AMS und 16.638,44 € auf „Krankengelder während Arbeitslosigkeit“ der TGKK. Von dem steuerfrei ausbezahlten Betrag von insgesamt 30.604,07 € entfielen 9.781,94 € auf das Jahr 2014 (Zeitraum 1. Juni bis 31. Dezember 2014), 16.684,15 € auf das Jahr 2015 (1. Jänner bis 31. Dezember 2015) und 4.137,98 € auf das Jahr 2016 (1. Jänner bis 30. April 2016).

Das AMS und die TGKK als bezugsauszahlende Stellen übermittelten dem Finanzamt F für die genannten Zeiträume entsprechende Meldungen über die angeführten, dem Bf. ausbezahlten Transferleistungen. Die im Hinblick auf § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 als steuerfrei gemeldeten Einkommensersatzes („Arbeitslosengelder“, „Krankengelder während Arbeitslosigkeit“) zogen gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine besondere Steuerberechnung nach sich: Bei der Veranlagung für das Jahr 2014 (vgl. den Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2015) wurden die vom AMS und der TGKK für dieses Jahr gemeldeten (steuerfreien) Bezüge vom Finanzamt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) berücksichtigt. Bei der Veranlagung für das Jahr 2015 (vgl. den Einkommensteuerbescheid vom 5. September 2016) wirkten sich die vom AMS und der TGKK für dieses Jahr gemeldeten (steuerfreien) Bezüge bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht (progressionserhöhend) aus, weil darüber hinaus keine (steuerpflichtigen) Einkünfte vorgelegen sind (Gesamtbetrag der Einkünfte: 0,00 €).

2. Aufgrund seines schlechten Gesundheitszustandes brachte der Bf. Klage gegen die Pensionsversicherungsanstalt ein, im Zuge derer dem Bf. rückwirkend mit 1. Juni 2014 Rehabilitationsgeld zugesprochen wurde. Dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Tirol, vom 10. Mai 2016, AZ. abc, ist dazu Folgendes zu entnehmen:

„Mit gerichtlichem Urteil vom 7. Juli 2015 wird festgestellt, dass Berufsunfähigkeit nicht dauerhaft vorliegt.

Weiters wird festgestellt, dass vorübergehende Berufsunfähigkeit im Ausmaß von voraussichtlich mindestens sechs Monaten ab 1. Juni 2014 vorliegt und Maßnahmen der beruflichen Rehabilitation nicht zweckmäßig sind.

Als Maßnahme der medizinischen Rehabilitation zur Wiederherstellung Ihrer Arbeitsfähigkeit ist das Ergebnis weiterer Therapiemaßnahmen abzuwarten.

Ab dem 1. Juni 2014 besteht für die weitere Dauer der vorübergehenden Berufsunfähigkeit Anspruch auf Rehabilitationsgeld aus der Krankenversicherung.“

3. Mit Schreiben vom 19. Mai 2016 teilte die TGKK dem Bf. mit, dass ihm ab dem 1. Juni 2014 volles Rehabilitationsgeld zustehe. Für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 28. Mai 2016 setzte sich das Rehabilitationsgeld aus folgenden Ansprüchen zusammen:

Zeitraum	Anzahl Tage	Tagsatz brutto	Bruttobetrag	Tagsatz netto	Anweisungsbetrag
01.06.2014-31.12.2014	214	48,20 €	10.314,80 €	43,65 €	9.341,10 €
01.01.2015-31.05.2015	151	48,20 €	7.278,20 €	43,65 €	6.591,15 €
01.06.2015-31.12.2015	214	48,20 €	10.314,80 €	43,65 €	9.341,10 €
01.01.2016-28.05.2016	149	48,20 €	7.181,80 €	43,65 €	6.503,85 €
gesamt	728		35.089,60 €		31.777,20 €

Vom Tagsatz brutto von 48,20 € hat die TGKK eine Lohnsteuer von 4,55 € einbehalten. Dieser Betrag ermittelte sich mit 25 % des 30,00 € täglich übersteigenden Bezuges (somit 25 % von 18,20 € = 4,55 €; vgl. § 69 Abs. 2 EStG 1988). Der Tagsatz netto betrug daher 43,65 €.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2016 teilte die TGKK dem Bf. mit, dass das für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 28. Mai 2016 zustehende Rehabilitationsgeld (Anweisungsbetrag von 31.777,20 €) mit den für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 30. April 2016 an den Bf. bereits steuerfrei ausbezahlten Bezügen („Arbeitslosengeld“ vom AMS, „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ von der TGKK) gegenverrechnet werde. Die TGKK brachte somit aufgrund der Legalzession gemäß § 23 Abs. 6 AIVG 1977 die vom AMS bevorschussten Beträge an „Arbeitslosengeld“ und die von der TGKK selbst ausbezahlten Beträge an „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ von der Nachzahlung des Rehabilitationsgeldes in Abzug und überwies den verbleibenden Restbetrag an den Bf. Zur Auszahlung gelangte ein Anweisungsbetrag von letztlich 1.162,58 €, der am 31. Mai 2016 auf das Konto des Bf., Kto.-Nr. 1, überwiesen wurde. Dieser Anweisungsbetrag ermittelte sich wie folgt:

Rehabilitationsgeld	31.777,20 €
abzüglich „Arbeitslosengeld“ AMS	- 13.965,63 €
abzüglich „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ TGKK	- 16.638,44 €
abzüglich Service-Entgelt E-Card	-10,55 €
Anweisungsbetrag	1.162,58 €

4. Die TGKK übermittelte dem Finanzamt F in der Folge Lohnzettel für die im Jahr 2016 (im Wege der Gegenverrechnung) ausbezahlten Rehabilitationsgelder, wobei die Bestimmungen des § 69 Abs. 2 EStG 1988 beachtet wurden. In diesen Lohnzetteln wurde somit ein Siebentel der Bruttobeträge gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgewiesen (KZ 220), die einbehaltene Lohnsteuer wurde ebenfalls ausgewiesen (KZ 260).

Ein Lohnzettel erfasste als Bezugszeitraum den Zeitraum „01.01.2016 bis 01.01.2016“ und hatte die dem Bf. für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 31. Dezember 2015 ausbezahlten Rehabilitationsgelder zum Inhalt. Die Bruttobezüge (KZ 210) wurden mit 27.907,80 €, die sonstigen Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) mit 3.986,83 €, die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) demnach mit 23.920,97 € und die anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) mit 2.634,45 € (579 Tage x 4,55 €/Tag) ausgewiesen.

Ein weiterer Lohnzettel erfasste als Bezugszeitraum den Zeitraum „02.01.2016 bis 28.05.2016“ und hatte die dem Bf. für den Zeitraum 1. Jänner 2016 bis 28. Mai 2016 ausbezahlten Rehabilitationsgelder zum Inhalt. Die Bruttobezüge (KZ 210) wurden mit 7.181,80 €, die sonstigen Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) mit 1.025,97 €, die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) demnach mit 6.155,83 € und die anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) mit 677,95 € (149 Tage x 4,55 €/Tag) ausgewiesen.

Am 11. September 2017 erließ das Finanzamt F - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014. Dabei wurden die vom AMS und der TGKK für dieses Jahr übermittelten Meldungen betreffend (steuerfrei ausbezahlte) „Arbeitslosengelder“ und „Krankengelder während Arbeitslosigkeit“ storniert; diese Bezüge wurden bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) nicht mehr (progressionserhöhend) erfasst. Der Bescheid vom 11. September 2017 führte zu einer Steuergutschrift von 692,00 € (bisherige Steuergutschrift: 310,00 €). Eine Berichtigung der Veranlagung auch für das Jahr 2015 wurde vom Finanzamt nicht vorgenommen, weil sich die vom AMS und der TGKK für dieses Jahr gemeldeten (steuerfrei ausbezahlten) Bezüge bei der Ermittlung des Steuersatzes mangels steuerpflichtiger Einkünfte nicht (progressionserhöhend) auswirkten (vgl. den Einkommensteuerbescheid vom 5. September 2016).

Bei der Veranlagung für das Jahr 2016 (vgl. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 30. Juni 2017) blieben die vom AMS für den Zeitraum 1. Jänner 2016 bis 30. April 2016 gemeldeten (steuerfrei ausbezahlten) „Arbeitslosengelder“ außer Ansatz; sie wurden vom Finanzamt weder gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) herangezogen noch als steuerpflichtig behandelt.

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vom Bf. vorgelegten Unterlagen.

Streit besteht darüber, ob die im Mai 2016 (im Wege der Gegenverrechnung) zugeflossenen Rehabilitationsgelder der TGKK, die sich auf den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 28. Mai 2016 beziehen, zur Gänze im Streitjahr 2016 einer Besteuerung unterzogen werden dürfen oder - nach Ansicht des Bf. - in den Jahren, für die der Anspruch bestanden hat, steuerlich zu erfassen sind.

III. Rechtslage

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

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 sind Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

§ 69 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, hat folgenden Wortlaut:

„Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e und bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG sind 25 % Lohnsteuer einzubehalten, soweit diese Bezüge 30 Euro täglich übersteigen. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat ein vorläufiger Lohnsteuerabzug von diesen Bezügen zu unterbleiben. Zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren haben die Versicherungsträger bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen.“

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilsatz EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BudBG 2012, BGBl. I Nr. 112/2011, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

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

Gemäß § 16 Abs. 3 fünfter Teilsatz EStG 1988 sind Werbungskosten im Sinne des Abs. 2 ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € abzusetzen.

IV. Erwägungen

1. Aus der Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilsatz EStG 1988 ergibt sich, dass Pensionsnachzahlungen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, als in dem Kalenderjahr zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden. Da über die Zahlung von Pensionen (insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung) bescheidmäßig abzusprechen ist und vor Ergehen des Bescheides Akontozahlungen (insbesondere bei Witwen- und Waisenpensionen

oder in zwischenstaatlichen Fällen) nicht möglich sind, wird für diese „Ausnahmefälle“ über die Regelung des § 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hinaus eine Zuordnung zu jenem Zeitraum vorgesehen, zu dem die Pensionen und Bezüge wirtschaftlich gehören (vgl. EB zum BudBG 2001, 369 BlgNR XXI. GP, 10). Diese Nachzahlungen sind somit nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitraum, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 19 Tz 30/2).

2. Zur Rechtsfrage, ob das Rehabilitationsgeld (§ 143a Abs. 1 ASVG) eine Pension iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 darstellt und deshalb die Ausnahme vom Zuflussprinzip nach § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilsatz EStG 1988 anwendbar ist, liegt eine höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. In seinem Erkenntnis vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass nach der im vorliegenden Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 (weiterhin) nur mit Bescheid zuerkannte Nachzahlungen von Pensionen in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht. Zur Rechtsnatur des Rehabilitationsgeldes führte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis aus wie folgt:

„16 Im Zuge der Abschaffung der befristeten Zuerkennung der Pension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit wurden mit dem Sozialrechts-Änderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 3/2013, für Versicherte, die am 1. Jänner 2014 das 50. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, ein Rechtsanspruch auf medizinische Rehabilitation bei vorübergehender Invalidität/Berufsunfähigkeit sowie die neuen Leistungen des Rehabilitations- und des Umschulungsgeldes eingeführt. Im Vergleich zur bis dahin geltenden Rechtslage ist nunmehr für jüngere Versicherte eine differenzierte Behandlung von Fällen geminderter Arbeitsfähigkeit vorgesehen, je nachdem, ob diese geminderte Arbeitsfähigkeit dauerhaft oder nur vorübergehend vorliegt. Versicherte, deren Arbeitsfähigkeit nicht dauerhaft gemindert ist, erhalten keine Pensionsleistung mehr, sondern berufliche und/oder medizinische Maßnahmen der Rehabilitation einschließlich Geldleistungen (vgl. RV 2000 BlgNR 24. GP 2, 24; Fördermayr in SV-Komm § 143a, Rz 1).

17 Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG wurde systematisch der Krankenversicherung zugeordnet und zwar als Leistung ‚aus dem Versicherungsfall der Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit oder der geminderten Arbeitsfähigkeit‘ (§ 117 Z 3 ASVG).

18 Das Rehabilitationsgeld ist der anspruchsberechtigten Person zu entziehen, wenn sie sich nach Hinweis auf diese Rechtsfolge weigert, an den ihr zumutbaren medizinischen Maßnahmen der Rehabilitation mitzuwirken (§ 99 Abs. 1a ASVG idF BGBl. I Nr. 2/2015).

19 Nach § 8 Abs. 1 Z 2 lit. C ASVG in der ab 2014 geltenden Fassung besteht für Bezieher von Rehabilitationsgeld im Sinne des § 143a ASVG eine Teilversicherung in der Pensionsversicherung.

20 Der Steuergesetzgeber hat das Rehabilitationsgeld mit der Begründung, dass das anstelle einer befristeten Invaliditätspension oder Berufsunfähigkeitspension getretene Rehabilitationsgeld durch den Krankenversicherungsträger geleistet wird und es zudem funktional als eine Fortsetzung des Krankengeldbezuges anzusehen ist, in § 69 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014 dem Krankengeld gleichgestellt (vgl. AA 14 XXV. GP - Abänderungsantrag). Solcherart ist das Rehabilitationsgeld iSd § 143a ASVG dem § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 und nicht dem § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu subsumieren.

21 Dass das Rehabilitationsgeld vom Pensionsversicherungsträger zuerkannt und finanziert wird, kann für die steuerliche Beurteilung des Rehabilitationsgeldes als ‚Pension‘ entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts schon deshalb nicht maßgebend sein, weil der Leistungskatalog der Pensionsversicherung nach § 222 Abs. 1 und 3 ASVG nicht nur die Gewährung von Pensionen umfasst, sondern auch Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge und der Rehabilitation.

22 Bemerkt wird, dass das eigentliche Beschwerdebegehren (laut Vorlageantrag) offenbar auf die Berücksichtigung der einbehaltenen ‚AMS-Gelder‘ als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 gerichtet war. Nach § 23 Abs. 8 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 idF BGBl. I Nr. 68/2014, AIVG 1977, gilt der Vorschuss für den Fall, dass Rehabilitationsgeld nicht zuerkannt wird, als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird hingegen - wie im Revisionsfall - Rehabilitationsgeld zuerkannt, ist die Leistung des Arbeitsmarktservice gemäß § 23 Abs. 1 AIVG 1977 als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte Leistung zu beurteilen. Dessen Rückzahlung (im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG 1977) ist gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.“

3. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025) zufolge ist das Rehabilitationsgeld iSd § 143a ASVG dem § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 und nicht dem § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu subsumieren. Die Ausnahme vom Zuflussprinzip nach § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilsatz EStG 1988 ist somit nicht anwendbar. Für den Streitfall bedeutet dies, dass die dem Bf. im Mai 2016 (im Wege der Gegenverrechnung) für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 28. Mai 2016 zugeflossenen Rehabilitationsgelder der TGKK gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 - dem Finanzamt F folgend - zur Gänze im Streitjahr 2016 einer Besteuerung zu unterziehen sind; eine Aufteilung auf die Jahre 2014 bis 2016, für die der Anspruch bestanden hat, ist nicht zulässig. Insofern ändert sich der angefochtene Bescheid nicht.

4. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025) zufolge ist weiters die vom AMS im Zeitraum 1. Juni 2014 bis 30. April 2016 gemäß § 23 Abs. 1 AIVG 1977 als „Arbeitslosengeld“ erbrachte Leistung - infolge nachträglicher Zuerkennung von Rehabilitationsgeld - **als steuerpflichtiger Vorschuss** auf die beantragte Leistung zu beurteilen. Das gilt auch für die von der TGKK in diesem Vorschusszeitraum als „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ erbrachte Leistung. Das „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ stellt nämlich eine Ersatzleistung dar, die an die

Stelle des versicherungsmäßigen Arbeitslosengeldes tritt (vgl. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988; vgl. auch Jakom/*Laudacher*, EStG, 2019, § 3 Rz 16).

Bei der Erfassung der steuerpflichtigen Vorschüsse ist das Zuflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu beachten. Rückzahlungen von Einnahmen in den Folgejahren sind Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen können (VwGH 29.1.1965, 300/63; VwGH 24.2.2000, 99/15/0236; VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; BFG 17.6.2014, RV/5100832/2014; ebenso BFH, BStBl. 1996 II 201 zur Rückzahlung von zu Unrecht ausbezahltem Arbeitslosengeld; BFH, BStBl. 2006 II 832 zu irrtümlich ausgezahlten Krankenbezügen trotz Bezuges einer Berufsunfähigkeitsrente und anschließender Rückzahlung durch den Arbeitnehmer; vgl. auch *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 19 Tz 11); dies selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass die Einnahme in späteren Kalenderjahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist (VwGH 18.1.1983, 82/14/0076; VwGH 21.12.1993, 90/14/0258; vgl. auch Jakom/*Vock*, EStG, 2019, § 19 Rz 15).

Dem Bf. wurde für den Zeitraum 1. Juni 2014 bis 30. April 2016 ein Betrag von insgesamt 30.604,07 € ausbezahlt, davon entfielen 13.965,63 € auf „*Arbeitslosengelder*“ des AMS und 16.638,44 € auf „*Krankengelder während Arbeitslosigkeit*“ der TGKK. Von diesem - zunächst steuerfrei ausbezahlten - Betrag entfielen 9.781,94 € auf das Jahr 2014 (Zeitraum 1. Juni bis 31. Dezember 2014), 16.684,15 € auf das Jahr 2015 (1. Jänner bis 31. Dezember 2015) und 4.137,98 € auf das Jahr 2016 (1. Jänner bis 30. April 2016). Dem Zuflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG 1988 entsprechend sind im Streitjahr 2016 Bezüge (Vorschüsse auf die beantragte Leistung) von 4.137,98 € (das sind ausnahmslos AMS-Bezüge) zusätzlich als steuerpflichtig zu erfassen.

5. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025) zufolge ist die im Wege der Legalzession erfolgte Rückzahlung der „*Arbeitslosengelder*“ des AMS und der „*Krankengelder während Arbeitslosigkeit*“ der TGKK gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Aus § 16 Abs. 2 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich, dass die Rückzahlung dieser Gelder für das Kalenderjahr als Ausgabe abzusetzen ist, in dem die Rückzahlung geleistet worden ist. Dem Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend sind daher die mit insgesamt 30.604,07 € zurückgezahlten Vorschüsse im Streitjahr 2016 als Werbungskosten (ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 €) abzusetzen.

6. § 16 Abs. 2 EStG 1988 steht in einem gewissen Konkurrenzverhältnis zu § 295a BAO, demzufolge ein Bescheid (auf Antrag oder von Amts wegen) insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, ist § 295a BAO eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung, die in keiner Weise

Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze nimmt (zB VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151; VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084; VwGH 24.9.2014, 2010/13/0062). Es ist daher eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der (materiellrechtlichen) Abgabenvorschriften, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt (zB VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065; vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 295a Tz 3 und 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 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988 beinhaltet eine eindeutige Aussage, dass die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen in dem Kalenderjahr als Ausgabe anzusetzen ist, in dem die Erstattung (Rückzahlung) erfolgt. Abflüsse im Sinn des § 19 Abs. 2 EStG 1988 führen daher, weil sie eine solche abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit nicht entfalten, zu keiner Rückwirkung iSd § 295a BAO. § 16 Abs. 2 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988 geht damit der Bestimmung des § 295a BAO vor (vgl. VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; vgl. auch Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 16 Rz 54; Jakom/Vock, EStG, 2019, § 19 Rz 2).

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 24.8.2012, RV/0572-W/11) verwiesen, wonach die Rückzahlung einer Ausgleichszulage kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt, welches in den Besteuerungszeitraum des seinerzeitigen Zuflusses eingreift, sondern im Zeitpunkt des Abflusses gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 zu erfassen ist. Die Behandlung der gegen diese Berufungsentscheidung eingebrachten Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27.5.2015, 2012/13/0098 (nicht im RIS enthalten), abgelehnt.

In der im Jahr 2016 im Wege der Legalzession erfolgten Rückzahlung der steuerpflichtigen Vorschüsse ist somit kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu erblicken.

7. Der Beschwerde vom 18. Juli 2017 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 ist gemäß § 279 BAO insoweit teilweise Folge zu geben, als zwar die dem Bf. im Mai 2016 zugeflossenen Rehabilitationsgelder - entgegen dem Beschwerdebegehren - zur Gänze im Streitjahr 2016 einer Besteuerung zu unterziehen sind und eine Aufteilung auf die Jahre 2014 bis 2016, für die der Anspruch bestanden hat, nicht zulässig ist; demgegenüber ist aber die im Mai 2016 im Wege der Legalzession erfolgte Rückzahlung der Vorschüsse als Werbungskosten abzusetzen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2016 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet. Bei der Berechnung der Einkommensteuer ist § 33 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, zu beachten: Liegen - wie im Beschwerdefall - keine Sozialversicherungsbeiträge vom Rehabilitationsgeld (Werbungskosten) vor, kommt eine Negativsteuer (SV-Rückerstattung)

nicht in Betracht (vgl. BFG 2.6.2014, RV/7102462/2013; vgl. auch Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2019, § 33 Rz 71).

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei der Lösung der Rechtsfrage, ob für die Nachzahlungen des Rehabilitationsgeldes die Ausnahme vom Zuflussprinzip nach § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilsatz EStG 1988 anwendbar ist, stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Bei der Beurteilung, dass die im Wege der Legalzession erfolgte Rückzahlung der „*Arbeitslosengelder*“ und der „*Krankengelder während Arbeitslosigkeit*“ den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen kann und solche Abflüsse auch keine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit entfalten, konnte sich das Bundesfinanzgericht ebenfalls auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 29. April 2020