

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer 46-***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) reichte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 am 31.8.2017 elektronisch beim Finanzamt ein.

In einem mit gleichem Datum elektronisch eingebrachten Schreiben ersuchte der Bf, bei der Einkommensteuerveranlagung 2016 den Jahreslohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von 11.002,96 € nicht zu berücksichtigen, da dieser Betrag nicht ausgezahlt, sondern mit dem Rehabilitationsgeld der Gebietskrankenkasse aufgerechnet worden sei.

Auf Anforderung des Finanzamtes legte der Bf Rechnungen und Zahlungsbelege für die als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung beantragten zusätzlichen Kosten sowie das ärztliche Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice vor.

Der **Einkommensteuerbescheid 2016** erging am 3.10.2017 und führte zu einer Nachforderung von 1.834,00 €.

In der Begründung verwies das Finanzamt zum Schreiben des Bf vom 31.8.2017 darauf, dass nach Kontaktaufnahme mit der Pensionsversicherungsanstalt und der OÖGKK die übermittelten Lohnzettel richtig seien und im Sinne des § 19 Abs. 1 Einkommensteuergesetz

(Zufließen von Einnahmen) erstellt worden seien. Lohnzettelkorrekturen bzw. Stornomeldungen seien daher nicht zulässig.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht am 25.10.2017 eingebrachten **Beschwerde** verwies der Bf auf das beiliegende Protokoll des Landesgerichtes *****1*****, wonach die Pensionsansprüche ab 1.5.2016 gegen das Rehabilitationsgeld aufgerechnet würden.

Nach diesem Protokoll vom 3.2.2017 verpflichtete sich die PVA als beklagte Partei, dem Bf als klagender Partei ab 1.5.2016 eine unbefristete Invaliditätspension unter Anrechnung des Rehabilitationsgeldes zu zahlen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.11.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Der Bf habe von 1.5. bis 31.12.2016 Krankengeld (Rehabilitationsgeld) der OÖGKK bezogen.

Aufgrund eines Gerichtsverfahrens sei ihm im Jahr 2017 rückwirkend ab 1.5.2016 eine unbefristete Invaliditätspension zugestanden worden.

Die PVA habe in der Folge am 22.5.2017 einen neuen Lohnzettel mit dem Bezugszeitraum 1.5. bis 31.12.2016 erstellt und der Abgabenbehörde übermittelt. Der Einkommensteuerbescheid 2016 sei am 5.10.2017 auf Grundlage dieser Einkünfte ergangen und in diesem Bescheid der gemeldete Lohnzettel der PVA (1.5. bis 31.12.2016) sowie die übrigen dem Finanzamt übermittelten Bezüge (AMS 1.1. bis 6.1.2016, Krankengeld der OÖGKK 7.1. bis 6.4.2016 und Rehabilitationsgeld der OÖGKK 1.5. bis 31.12.2016) berücksichtigt worden.

Strittig sei die steuerliche Berücksichtigung des Rehabilitationsgeldes 1.5. bis 31.12.2016 und der Pensionseinkünfte 1.5. bis 31.12.2016, weil dem Bf die Pension im Jahr 2016 tatsächlich nicht ausbezahlt worden sei. Der Bf habe vorgebracht, im Jahr 2016 nicht die doppelte Leistung erhalten zu haben, da die PVA das Rehabilitationsgeld mit der Pension gegenverrechnet habe. Der von der PVA gemeldete Lohnzettel sei daher unrichtig und nicht zu berücksichtigen.

Der Bf habe im vorliegenden Fall im Jahr 2016 Rehabilitationsgeld bezogen. Aufgrund eines Vergleichs mit der PVA sei ihm im Jahr 2017 rückwirkend ab 1.5.2016 eine Pension zuerkannt worden. Die Rückforderung des Rehabilitationsgeldes sei im Jahr 2017 mit der Pensionszahlung gegenverrechnet worden.

Aus diesem Sachverhalt ergäben sich folgende steuerliche Konsequenzen:

- 1) Das Rehabilitationsgeld sei eine Leistung der Krankenversicherung und daher gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 im Jahr 2016 bezogen worden, in dem es zugeflossen sei.
- 2) Die Nachzahlung der Pension gelte gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im Kalenderjahr, für das der Anspruch bestanden habe (nämlich 2016), als zugeflossen.
- 3) Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 seien Ausgaben (Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes) für das Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet worden seien. Im vorliegenden Fall sei die Rückzahlung durch Kompensation im Jahr 2017 erfolgt, weshalb diese auch im Jahr 2017 als

Werbungskosten zu berücksichtigen sei. Eine Durchbrechung des Zuflussprinzips wie auf der Einnahmenseite bei Nachzahlungen von bescheidmäßig festgestellten Pensionen sei dem Gesetz auf der Ausgabenseite nicht zu entnehmen, zumal eine solche auch nur auf die Rückzahlung von bescheidmäßigen Pensionen angewendet worden sei (vgl. Lohnsteuerrichtlinien Rz 631d). Eine solche Rückzahlung einer Pensionsleistung liege aber nach Ansicht der Finanzverwaltung im gegenständlichen Fall ohnedies nicht vor.

Der Einkommensteuerbescheid vom 5.10.2017 sei daher korrekt. Das 2017 von der PVA an die OÖGKK zurückgezahlte Rehabilitationsgeld stelle bei der Arbeitnehmerveranlagung für 2017 Werbungskosten dar, welche die Einkünfte im Jahr 2017 mindern würden.

Am 19.12.2017 stellte der Bf einen **Vorlageantrag**. Korrekt sei, dass er Rehabilitationsgeld bezogen habe und dass 2017 rückwirkend ein Anspruch auf Invaliditätspension erwirkt worden sei. Die Behörde versteuere aber nunmehr das tatsächlich ausbezahlte Rehabilitationsgeld zuzüglich der zugesprochenen (nicht bezahlten) Invaliditätspension. Tatsache sei, dass die 2017 erwirkte Invaliditätspension zwar nachgezahlt, aber mit dem Rehabilitationsgeld gegenverrechnet werden sollte. Korrekterweise müsste daher eine Negativposition bei Besteuerung der Invaliditätspension eingestellt werden. Die Anrechnung des Rehabilitationsgeldes sei auch im Protokoll der Verhandlung am Landesgericht *****1***** vom 3.2.2017 ersichtlich.

Der Bf lege dem Vorlageantrag die Kontoauszüge bei, aus denen ersichtlich sei, dass eine Auszahlung der Invaliditätspension nicht erfolgt sei.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktenteilen.

Rechtslage

Nach [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

Nach [§ 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr bezogen.

Nach § 19 Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 gelten Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, als zugeflossen.

Nach [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz.

Da über Pensionszahlungen (insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung) bescheidmäßig abzusprechen ist, fallen diese unter die Ausnahmeregelung des [§ 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) und gelten im Zeitraum der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als bewirkt. Diese Nachzahlungen sind somit nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitraum, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 19 Rz 30/2).

Nach [§ 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.

Für Werbungskosten gilt daher die in [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) aufgestellte Regel, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet werden. Darauf, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich treffen, kommt es nicht an (VwGH 18.5.1960, [1843/59](#)).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind auch Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung ([§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988](#)) und Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung ([§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#)).

Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) ist systematisch der Krankenversicherung zuzuordnen (VwGH 19.12.2018, [Ro 2017/15/0025](#)).

Ist der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderungen in folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden (Büsser in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, 55. Lfg Dezember 2013, § 19 Tz 47, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Erwägungen

Der Bf wendet sich im Beschwerdefall gegen die Berücksichtigung sowohl des Rehabilitationsgeldes als auch des Pensionsbezuges im Kalenderjahr 2016, obwohl tatsächlich keine Pension zugeflossen ist, weil diese erst im Kalenderjahr 2017 rückwirkend ab 1.5.2016 zuerkannt worden ist.

Nach einem gerichtlichen Vergleich vom 3.2.2017 wurde dem Bf von der Pensionsversicherungsanstalt rückwirkend ab 1.5.2016 eine unbefristete Invaliditätspension zuerkannt, wobei das von 1.5.2016 bis 31.12.2016 von der OÖGKK bezogene Rehabilitationsgeld angerechnet wurde.

Die Pensionsversicherungsanstalt übermittelte dem Finanzamt am 22.5.2017 einen Lohnzettel für den Bezugszeitraum 1.5.2016 bis 31.12.2016, welcher der Arbeitnehmerveranlagung für das Beschwerdejahr ebenso zugrunde gelegt wurde wie die Lohnzettel der OÖGKK über den Bezug von Rehabilitationsgeld und die weiteren der Abgabenbehörde gemeldeten Bezüge (Auflistung sämtlicher Bezüge siehe angefochtener Einkommensteuerbescheid).

Obwohl die Pensionsnachzahlung für 2016 erst im Jahr 2017 erfolgte, ist der Zufluss im Jahr 2016 anzunehmen, weil für Nachzahlungen von mit Bescheid zuerkannten Pensionen der Grundsatz des in [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) normierten Zuflussprinzips durchbrochen ist. Derartige Nachzahlungen sind nicht im Zeitpunkt des (nach allgemeinen Regeln zu bestimmenden) tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitraum als Einkünfte zu erfassen, für den der Anspruch besteht bzw. zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Für den Bezug bzw. die Rückzahlung von Krankengeld (Rehabilitationsgeld) ist diese Sonderbestimmung dagegen nicht anzuwenden. Das Rehabilitationsgeld wurde daher in dem Kalenderjahr bezogen, in dem es dem Bf tatsächlich zugeflossen ist, nämlich im Jahr 2016. Die Rückzahlung gilt in dem Jahr als abgeflossen, in dem die Rückzahlung geleistet wird.

Sowohl das **im** Jahr 2016 ausbezahlte Rehabilitationsgeld als auch die **für** das Jahr 2016 ausbezahlten Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigte das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid daher zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes (durch Gegenverrechnung mit der nachträglich für denselben Zeitraum zuerkannten Invaliditätspension) im Jahr 2017 konnte, wie o.a., den bereits erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Die Rückzahlung war aber nach § 19 Abs. 2 iVm [§ 16 Abs. 2 EStG 1988](#) in diesem Jahr als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Soweit ersichtlich, trug der am 13.3.2019 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 diesem Umstand entsprechend Rechnung.

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 grundsätzliche Bedeutung im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur; die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig

Linz, am 20. Jänner 2021

