

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Jänner 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Berechnung der Einkommensteuer 2016 (Beträge in €):

Gesamtbetrag der Einkünfte laut Bescheid vom 15.12.2017	19.670,56
Einbehalt zu Gunsten des AMS	-9.321,35
Gesamtbetrag der Einkünfte laut BFG	10.349,21
Sonderausgaben wie bisher	-206,34
Einkommen	10.142,87
0% für die ersten 11.000,00	0,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00
Einkommensteuer	0,00
Anrechenbare Lohnsteuer	-210,00
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-210,00

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach Einlangen der elektronisch übermittelten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 am 14.12.2017 führte das Finanzamt die Veranlagung durch und setzte als deren Ergebnis mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 15.12.2017 eine Nachforderung von € 1.805,00 fest.

Dagegen brachte die Bf einen vom Finanzamt als Beschwerde gewerteten Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 beim Finanzamt persönlich am 9.1.2018 ein und führte begründend aus, dass sich der Spruch des genannten Bescheides als unrichtig erweisen würde, da sie nie eine Überweisung von der GKK über € 9.754,89 erhalten habe. Dieser Betrag sei von der GKK an das AMS zu überweisen gewesen, nicht an sie. Sie beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, sobald der Betrag in Höhe von € 9.754,89 von ihrer Lohnzettelauflistung entfernt worden sei.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 12.1.2018 führte das Finanzamt in seiner Begründung aus:

„Mit Schreiben der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 18.02.2016 wurde Ihnen mitgeteilt, dass Sie ab 1.1.2015 Rehabilitationsgeld erhalten und dieses mit dem Arbeitsmarktservice gegenverrechnet wird, da Sie vom Arbeitsmarktservice bis 31.1.2016 steuerfreie Leistungen erhalten haben.

In der Bescheidbegründung begehren sie die Löschung des Lohnzettels der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse für das Jahr 2016 (KZ 245 = 9.754,89 Euro).

Sie haben für den Zeitraum vom 1.1. bis 29.7.2015 und vom 30.7.2015 bis 31.1.2016 steuerfreie Leistungen gemäß [§ 3 Abs. 1 EStG 1988](#) vom Arbeitsmarktservice erhalten; diese Leistungen wurden im Kalenderjahr 2016 von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse gegenverrechnet und wurde zu diesem Zweck ein Lohnzettel gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) nach den Bestimmungen des [§ 19 EStG 1988](#) (zeitliche Zuordnung Einnahmen und Ausgaben) an das Finanzamt übermittelt.

Auf Grund der Bestimmungen des [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) sind bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld 25% Lohnsteuer einzubehalten, soweit diese Bezüge 30 Euro täglich übersteigen.

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) enthalten sind.

Ihre Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag führte die Bf aus, dass sie jedoch keine Bezüge in Höhe von EUR 9.754,89 im Jahr 2016 erhalten habe. Die GKK habe an das AMS

diesen Betrag als Ausgleich (Rehabilitationsgeld) der für 2015 vom AMS an sie bezahlten „Vorauszahlungen“ überwiesen. Demnach könne der als „Lohnzettel“ angeführte Betrag von EUR 9.754,89 ihr nicht als „Einnahmen“ zugeschrieben werden. Weiters verwies sie auf die beiliegende Aufstellung ihrer jährlich korrekten Lohnzettel/Einnahmen (gelb markiert) und auf das Erkenntnis des BFG vom 8.5.2017, [RV/5100196/2017](#), in welchem es um einen relativ gleichen Fall gehe, was die Jahreszuordnung der Einkommen betreffen würde.

Für sie erweise sich der Spruch des genannten Bescheides daher als unrichtig, weshalb sie hiermit erneut die Aufhebung des Bescheides und auch der Beschwerdeverentscheidung und eine Richtigstellung (Bemessungsgrundlagenkorrektur!) des Einkommensteuerbescheides für 2016 beantragen würde.

Die Bf legte folgende Unterlagen vor:

- Schreiben vom 17.1.2018 der Steiermärkischen GKK mit folgender Mitteilung an die Bf: Sie würde das Rehabilitationsgeld ab 1.1.2015 bis 30.11.2016 erhalten. Die Auszahlung würde monatlich im Nachhinein erfolgen. Details zum Rehabilitationsgeld:

Bemessungsgrundlage Rehabilitationsgeld: € 935,52

Leistungsart	von	bis	Tage	€ brutto tgl.	€ netto tgl.
volles RG	1.1.2015	31.1.2015	31	31,18	30,88
volles RG	1.2.2015	30.11.2016	669	31,18	30,88

- Schreiben vom 18.2.2016 der Steiermärkischen GKK mit folgender Mitteilung an die Bf: *„Sie erhalten Rehabilitationsgeld ab 01.01.2015. Vom Arbeitsmarktservice haben Sie bereits eine Leistung ab diesem Zeitpunkt bis 31.1.2016 erhalten, die wir mit dem Rehabilitationsgeld gegenverrechnen. Mit diesem Schreiben informieren wir Sie über die Nachzahlung für den Zeitraum 1.1.2015 bis 17.2.2016 :“*

<i>Rehabilitationsgeld</i>	<i>€ 12.695,78</i>
<i>Abzüglich Leistung vom AMS</i>	<i>€ 10.089,84</i>
<i>Abzüglich Vorschuss</i>	<i>€ 855,36</i>
<i>Nachzahlungsbetrag</i>	<i>€ 1.750,58</i>

Die weiteren Auszahlungen des Rehabilitationsgeldes erfolgen vierwöchentlich im Nachhinein.“

- Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 3.10.2016 mit folgendem Inhalt: Vorübergehende Invalidität liege nicht mehr vor. Das Rehabilitationsgeld werde mit 30.11.2016 entzogen. Als Begründung wird ausgeführt, dass die Wiederbegutachtung ergeben habe, dass die Arbeitsfähigkeit der Bf soweit herabgesunken sei, dass die Ausübung einer am allgemeinen Arbeitsmarkt noch bewerteten Tätigkeit voraussichtlich dauerhaft nicht möglich sei. Da nunmehr Maßnahmen der Rehabilitation nicht mehr zweckmäßig und zumutbar seien beziehungsweise Invalidität voraussichtlich dauerhaft vorliegen würde, sei das Rehabilitationsgeld mit Ablauf des

Kalendermonats zu entziehen. Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld aus der Krankenversicherung ende daher mit 30.11.2016. Ab 1.12.2016 bestehe Anspruch auf Invaliditätspension.

- Schreiben vom 17.1.2018 der Stmk GKK betreffend Rehabilitationsgeld, mit dem die Bf über den Nachzahlungsbetrag bis 17.2.2016 informiert wird:

Rehabilitationsgeld	€ 12.753,44
Abzüglich Leistung vom AMS für den Zeitraum vom 1.1.2015 bis 31.1.2016	€ 10.089,84
Abzüglich Vorschussleistung	€ 855,36
Nachzahlungsbetrag	€ 1.808,24

Das Finanzamt legte die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Unter dem Punkt Sachverhalt des Vorlageberichtes wird ausgeführt, dass die Bf im Kalenderjahr 2015 Bezüge vom AMS erhalten habe und ihr rückwirkend das Rehabilitationsgeld für 2015 und Folgejahr gewährt und ausbezahlt worden sei. Das Rehabilitationsgeld sei mit einem Lohnzettel der GKK im Kalenderjahr 2016 zugeflossen. Die Bf würde ausführen, dass ihr das Rehabilitationsgeld nicht als „Einnahmen“ zugeschrieben werden könne, da die GKK dies als „Ausgleich an das AMS“ überwiesen habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Stmk GKK informierte die Bf mit Schreiben vom 18.2.2016, dass sie (rückwirkend) ab 1.1.2015 Rehabilitationsgeld erhält. Ab 1.1.2015 bis 31.1.2016 hat die Bf diesbezüglich vom Arbeitsmarktservice (AMS) bereits nicht versteuerte Leistungen erhalten, die von der Stmk GKK im Jahr 2016 in Höhe von € 10.089,84 mit dem AMS gegenverrechnet bzw. nicht an die Bf, sondern direkt an das AMS überwiesen wurden. Die Stmk GKK stellte in diesem Zusammenhang im Jahr 2016 lautend auf die Bf einen Lohnzettel aus und meldete ihn an das Finanzamt.

Nach dem Abgabensinformationssystem des Finanzamtes hat die Bf im Jahr 2015 nichtselbständige Einkünfte in Höhe von € 1.740,95 erzielt und daneben vom AMS Bezüge für den Zeitraum 1.1.-29.7.2015 in Höhe von € 5.478,90 und für den Zeitraum 30.7.-31.12.2015 in Höhe von € 3.842,45 (insgesamt € 9.321,35) erhalten.

Im Jahr 2016 hat die Bf nichtselbständige Einkünfte in Höhe von € 1.094,56 erzielt und vom AMS für den Zeitraum 1.1. bis 31.1.2016 eine Zahlung in Höhe von € 768,49 erhalten. Die Stmk GKK meldete für die Bf mittel Lohnzettel L3 Krankengelder als Ersatzleistung für einen Aktivbezug in Höhe von € 18.708,00, wovon € 10.089,84 mit dem AMS gegenverrechnet wurden.

Strittig ist, ob das im Jahr 2016 von der Stmk GKK auf Grund der Legalzession gemäß [§ 23 Abs. 6 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#) an das AMS als Ersatz für das im Jahr 2015 vom AMS bevorschusste und an die Bf ausbezahlte Rehabilitationsgeld der Besteuerung im Jahr 2016 zu unterziehen ist.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen sind unstrittig, sind als zweifelsfrei zu beurteilen und ergeben sich aus dem Abgabensinformationssystem des Finanzamtes, den Angaben der Bf und den von ihr vorgelegten Unterlagen.

Rechtslage

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

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 [§ 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. 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.

Gemäß [§ 16 Abs. 3 Teilstrich 5 EStG 1988](#) sind Werbungskosten im Sinne des Abs. 2 ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzusetzen.

Gemäß [§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#) stehen der Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag nur bei einem bestehenden Dienstverhältnis zu.

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) ist der Steuerpflichtige bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften zu veranlagern, wenn ihm im Kalenderjahr lohnsteuerpflichtige Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind.

Gemäß [§ 69 Abs. 2 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, anzuwenden ab der Veranlagung 2016, sind 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](#) 25% Lohnsteuer einzubehalten, soweit diese Bezüge 30 Euro täglich übersteigen. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausbezahlt, 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 Siebtel 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:

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.
2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:
 - Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,
 - Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie
 - Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.
3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.

1.1. Erwägungen:

Die von der Bf genannte Entscheidung des BFG vom 8.5.2017, [RV/5100196/2017](#), hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Die im Folgenden (auszugsweise) dargestellte Begründung dieses Erkenntnisses ist für die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde entscheidungswesentlich:

„Gemäß [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gelten Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug mit Bescheid abgesprochen wird, in dem Jahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Diese Sonderregelung wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, [BGBl. I Nr. 142/2000](#), (erstmal) in [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) eingefügt.

Im Zuge der Abschaffung der befristeten Zuerkennung der Pension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit wurden mit dem Sozialrechts- Änderungsgesetz 2012, BGBl 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; Födermayr in SV-Komm § 143a, Rz 1).

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](#)).

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).

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.

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.“

Das gegenständliche Beschwerdebegehren war auf die Nichtberücksichtigung der einbehaltenen „AMS-Gelder“ bei der Veranlagung 2016 gerichtet, was der Berücksichtigung dieser Gelder als Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 2 EStG 1988](#) gleichkommt. 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 gegenständlichen Fall 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.

Nachdem das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid das im Jahr 2016 von der Stmk GKK an das AMS gegenverrechnete Rehabilitationsgeld für das Jahr 2015 in die Besteuerung miteinbezogen hat, ist die Beschwerde berechtigt.

Entsprechend der oben dargestellten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist das im Jahr 2016 von der GKK an das AMS überwiesene, jedoch der Bf mit Lohnzettel angelastete Rehabilitationsgeld gemäß [§ 16 Abs. 2 EStG 1988](#) als rückgezahlter Arbeitslohn zu berücksichtigen.

Die Bf begehrt sinngemäß die Berücksichtigung eines Betrages in Höhe von € 9.754,89, der sich vom steuerpflichtigen Bezug (Kennzahl 245) des von der ÖGK an das Finanzamt übermittelten Lohnzettels für den Zeitraum 1.1. bis 1.1. 2016 herleitet. Tatsächlich hat die Leistung des AMS für den Zeitraum 1.1.2015 bis 31.1.2016 nach dem Schreiben der Stmk GKK vom 18.2.2016 bzw. vom 17.1.2018 € 10.089,84 betragen. Vermindert um den im Zeitraum 1.1. bis 31.1.2016 vom AMS an die Bf vergüteten Betrag in Höhe von € 768,49 ergibt sich ein gemäß [§ 16 Abs. 2 EStG 1988](#) zu berücksichtigender Betrag in Höhe von € 9.321,35. Die einbehaltene Lohnsteuer ist rückzuerstatten, da sich bei einer Besteuerung des im Jahr 2015 vom AMS bevorschussten Rehabilitationsgeldes auf Grund des geringen Einkommens der Bf im Jahr 2015 keine Einkommensteuer ergeben hätte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der 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.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof die gegenständlich zu lösende Rechtsfrage bereits geklärt hat, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Graz, am 22. Februar 2021