

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 22. April 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. April 2021 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für die Jahre 2019 und 2020, Steuernummer abc, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit der beim Finanzamt F eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2019 machte der Abgabepflichtige Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Am 29. Juni 2020 erließ das Finanzamt F einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2019, der steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nach Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten) von 14.938,27 € erfasste

und zu einer Gutschrift von 891,00 € führte. Diesem Bescheid wurden - neben Einkünften der BUAK - Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (für den 20. März 2019) und geringfügigen Aktiveinkünften (für den 12. August 2019) - insgesamt 13 Lohnzettel der Österreichischen Gesundheitskasse - ÖGK (vormals: Salzburger Gebietskrankenkasse - SGKK) zugrunde gelegt, die dem Finanzamt F gemäß § 84 EStG 1988 für das Jahr 2019 übermittelt wurden. Diese Lohnzettel erfassten gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 steuerpflichtige Krankengelder bzw. Rehabilitationsgelder (in den Lohnzetteln als „*Krankengelder*“ bezeichnet), die dem Abgabepflichtigen von der ÖGK für das Jahr 2019 laufend ausbezahlt wurden.

2. Mit der beim Finanzamt Österreich eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2020 machte der Abgabepflichtige wiederum Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Am 18. März 2021 erließ das Finanzamt Österreich einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2020, der steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nach Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten) von 15.136,11 € erfasste und zu einer Gutschrift von 1.092,00 € führte. Diesem Bescheid wurden - neben geringfügigen Aktiveinkünften (für den Zeitraum 21. Oktober 2020 bis 3. November 2020) - insgesamt 13 Lohnzettel der Österreichischen Gesundheitskasse (ÖGK) zugrunde gelegt, die dem Finanzamt Österreich gemäß § 84 EStG 1988 für das Jahr 2020 übermittelt wurden. Diese Lohnzettel erfassten gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 steuerpflichtige Rehabilitationsgelder (KZ 245; in den Lohnzetteln als „*Krankengelder*“ bezeichnet) von 14.322,32 €, die dem Abgabepflichtigen von der ÖGK für das Jahr 2020 laufend ausbezahlt wurden.

3. Am 20. April 2021 übermittelte die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) dem Finanzamt Österreich gemäß § 84 EStG 1988 zwei Lohnzettel. Einer dieser Lohnzettel erfasste den Bezugszeitraum „01.11.2019 bis 31.12.2019“ und wies Bruttobezüge (KZ 210) von 2.681,28 €, SV-Beiträge für laufende Bezüge (KZ 230) von 136,74 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 2.544,54 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 108,64 € aus. Der zweite Lohnzettel erfasste den Bezugszeitraum „01.01.2020 bis 31.12.2020“ und wies Bruttobezüge (KZ 210) von 16.618,90 €, sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) von 2.077,36 €, SV-Beiträge für laufende Bezüge (KZ 230) von 741,60 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 13.799,94 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 256,68 € aus.

Am 21. April 2021 erließ das Finanzamt Österreich - jeweils nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für die Jahre 2019 und 2020, mit denen die von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) übermittelten Lohnzetteldaten zusätzlich berücksichtigt wurden. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nach Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten) wurden mit 17.482,81 € (für das Jahr 2019) und 28.936,05 € (für das Jahr 2020) erfasst, die Bescheide führten zu einer Nachforderung von 679,00 € (für das Jahr

2019) und 4.653,00 € (für das Jahr 2020). Zur Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt Österreich nachträglich Informationen zu Lohnzettelangaben oder Transferleistungen erhalten habe. Die Beträge seien der Aufstellung zu entnehmen.

4. Gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für die Jahre 2019 und 2020 (Sachbescheide) erhob der Abgabepflichtige am 22. April 2021 fristgerecht Beschwerde, mit der er eine Neuberechnung der ArbeitnehmerInnenveranlagung für diese Jahre beantragte. Er sei vom 19. November 2019 bis März 2021 im „Reha-Geld-Bezug“ gewesen. Die vom Finanzamt Österreich angesetzten Bezüge der PVA habe er - bis auf einen Betrag von 796,00 € - nicht erhalten, da diese von der PVA an die ÖGK überwiesen worden seien. Diesbezüglich legte der Abgabepflichtige der Beschwerde ein Schreiben der PVA vom 15. März 2021 bei. Demnach sei mit Vergleich vom 25. Februar 2021 die Invaliditätspension ab dem 1. November 2019 unbefristet für die weitere Dauer der Invalidität zuerkannt worden. Über die Höhe der Invaliditätspension könne derzeit nicht endgültig abgesprochen werden, weil die Erhebungen noch nicht abgeschlossen seien. Es werde daher ab dem 1. November 2019 eine vorläufige Leistung gewährt. Die Nachzahlung für den Zeitraum 1. November 2019 bis 28. Februar 2021 betrage 22.166,94 € brutto und werde (nach Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer) zur Verrechnung der Ersatzforderung für die ÖGK einbehalten.

5. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 17. Juni 2021 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2019 und 2020 vom Finanzamt Österreich als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt wie folgt:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 seien Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Abweichend davon gelte, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen werde, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe bzw. für das sie getätigt werden. Demnach habe die PVA ab dem Veranlagungsjahr 2019 richtigerweise Lohnzettel für die Pension übermittelt, andererseits bleibe der Zufluss des Rehabilitationsgeldes und damit die Besteuerung in den Jahren 2019 bis 2020 aufrecht. Rückzahlungen von Einnahmen in den Folgejahren seien Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen könnten.

Da die Rehabilitationsgelder dem Zu- und Abflussprinzip unterlägen, ergebe sich aus § 16 Abs. 2 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988, dass die Rückzahlung dieser Gelder in dem Kalenderjahr als Ausgabe abzusetzen sei, in dem die Rückzahlung geleistet worden sei, somit erst im Jahr 2021.

Es werde noch bemerkt, dass auch ein Vorschuss wie eine Pension zu behandeln sei, über die bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Laut Information der PVA über die vorläufige Anweisung der Pension aufgrund des abgeschlossenen Vergleiches werde über die tatsächliche Höhe bescheidmäßig abgesprochen, sobald die erforderlichen Erhebungen abgeschlossen seien. Nicht erforderlich sei daher, dass über den Anspruch bereits abgesprochen worden sei.

6. Am 22. Juni 2021 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Er wiederholte sein bisheriges Vorbringen und brachte vor, dass die PVA-Nachzahlung für den Zeitraum 11/2019 bis 3/2021 komplett an die ÖGK überwiesen worden sei bzw. mit dem von der ÖGK ausbezahlten Rehabilitationsgeld gegenverrechnet worden sei. Er habe nie eine Pensionsnachzahlung erhalten, das Geld liege bei der ÖGK.

7. Mit Vorlagebericht vom 28. Juli 2021 legte das Finanzamt Österreich die gegenständliche Beschwerde vom 22. April 2021 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

8. Mit Schreiben vom 10. August 2021, gerichtet an das Bundesfinanzgericht, ergänzte der Abgabepflichtige sein bisheriges Beschwerdevorbringen wie folgt:

Er habe in den Jahren 2019 und 2020 Rehabilitationsgeld von der ÖGK bezogen. Gleichzeitig sei vor dem Arbeits- und Sozialgericht ein Verfahren bezüglich der Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension geführt worden. Im Rahmen dieses Verfahrens sei im Jahr 2021 ein Vergleich geschlossen worden, im Zuge dessen die Pension rückwirkend für die Jahre 2019 und 2020 zuerkannt worden sei. Tatsächlich sei es jedoch zu keinem Zufluss der Pension gekommen, da das bisherige Rehabilitationsgeld im Rahmen einer Legalzession von der PVA an die ÖGK rücküberwiesen worden sei. Der Abgabepflichtige habe folglich tatsächlich kein zusätzliches Einkommen für die Jahre 2019 und 2020 erhalten.

Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung des Rehabilitationsgeldes und der Pension komme es jedoch zu einer Doppelbesteuerung dieser Einkünfte. Das Rehabilitationsgeld sei gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 im Jahr des Zuflusses steuerpflichtig, wohingegen bescheidmäßig zuerkannte Pensionen im Jahr des Pensionsanspruches zu versteuern seien. Damit ergebe sich, dass im Jahr 2019 sowohl das zugeflossene Rehabilitationsgeld als auch der Pensionsanspruch versteuert werden, obwohl der Abgabepflichtige tatsächlich nur das Rehabilitationsgeld bezogen habe.

Dass die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung eine verfassungswidrig unsachliche Differenzierung sei, habe der VfGH mit Erkenntnis vom 17. Juni 2021, G 223/2020, erkannt. Demnach seien Pensionen und Rehabilitationsgelder ab dem 1. Juli 2022 nunmehr beide nach dem Anspruchsprinzip zu versteuern, wobei bei vor dem Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren die bisherige Regelung nicht mehr anzuwenden sei.

Tatsächlich beziehe sich der vom VfGH behandelte § 19 Abs. 1 EStG 1988 nur auf den Zufluss der Bezüge, doch seien die im Erkenntnis vorgebrachten Argumente genauso auf den Abfluss der Bezüge anzuwenden. Der Zweck des § 19 Abs. 1 EStG 1988 sei, den Progressionseffekt bei Zusammenballung nachbezahlter Einkünfte zu vermeiden, wenn die Verzögerung nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liege. Betrachte man nur den Zufluss, bleibe aber der verfassungswidrig unsachliche Zustand erhalten, da das Rehabilitationsgeld bereits bezogen worden

sei und nun mit dem rückwirkenden Pensionsanspruch kumuliert werde. Die verfassungswidrige Ungleichbehandlung eines Steuerpflichtigen, der keine Vorschüsse auf die Pension erhalten habe, im Vergleich zu jenem, der in der Zwischenzeit Rehabilitationsgeld erhalten habe, bleibe bestehen. Durch die Doppelbesteuerung des Einkommens sei auch das Recht auf Unversehrtheit des Einkommens verletzt. Die Berücksichtigung des rückbezahlten Rehabilitationsgeldes im Abflussjahr (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) vermöge diesen Umstand nicht zu verändern, da bei Zusammenballung von abgeflossenen Bezügen der Werbungskostenabzug überwiegend ins Leere laufe. Der Normzweck des § 19 EStG 1988, die Kumulation von Einkünften, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liege, zu verhindern, sei daher auch auf den Abfluss der Ausgaben auszulegen. Dahingehend sei ein rückwirkend nicht mehr bestehender Anspruch auch im Anspruchsjahr und nicht im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen. Daher könne entsprechend dem VfGH-Erkenntnis ein verfassungsgemäßer Zustand nur dann erzielt werden, wenn die Pension im Anspruchsjahr versteuert werde, aber der rückwirkend nicht mehr bestehende Anspruch des Rehabilitationsgeldes ebenso berücksichtigt werde, indem das für das jeweilige Kalenderjahr zurückbezahlte Rehabilitationsgeld im betreffenden Jahr als Werbungskosten berücksichtigt werde.

Der Abgabepflichtige beantrage daher, die für die Jahre 2019 und 2020 zurückbezahlten Rehabilitationsgelder bereits in diesen Jahren als Werbungskosten zu berücksichtigen.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr 2019 gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 steuerpflichtige Krankengelder, die ihm von der Österreichischen Gesundheitskasse - ÖGK (vormals: Salzburger Gebietskrankenkasse - SGKK) laufend ausbezahlt wurden. Der Krankengeldanspruch endete wegen Ablaufs der Höchstdauer am 18. Dezember 2019.

Bereits am 31. Oktober 2019 stellte der Bf. bei der Pensionsversicherungsanstalt (PVA), Landesstelle Salzburg, den Antrag auf „Invaliditätspension/Berufsunfähigkeitspension“, der von der Pensionsversicherungsanstalt wie folgt abgelehnt wurde:

„Ihr Antrag vom 31. Oktober 2019 auf Gewährung einer Invaliditätspension wird abgelehnt, weil Invalidität nicht dauernd vorliegt.“

Vorübergehende Invalidität im Ausmaß von voraussichtlich mindestens sechs Monaten liegt ab 1. November 2019 vor. Daher ist als medizinische Maßnahme der Rehabilitation zur Wiederherstellung Ihrer Arbeitsfähigkeit das Ergebnis weiterer Therapiemaßnahmen abzuwarten.

Es besteht kein Anspruch auf berufliche Maßnahmen der Rehabilitation.

Ab dem 1. November 2019 besteht für die weitere Dauer der vorübergehenden Invalidität Anspruch auf Rehabilitationsgeld aus der Krankenversicherung.“

2. Der Bf. bezog ab dem 1. November 2019 gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 steuerpflichtige Rehabilitationsgelder (in den Lohnzetteln als „Krankengelder“ bezeichnet), die ihm von der ÖGK laufend ausbezahlt wurden.

Die ÖGK übermittelte dem Finanzamt F dazu gemäß § 84 EStG 1988 einen Lohnzettel, der den Bezugszeitraum „01.11.2019 bis 31.12.2019“ erfasste. Dieser Lohnzettel wies „Krankengelder“ (KZ 210) von 2.640,69 €, sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) von 377,24 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 2.263,45 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 202,52 € aus. Dieser Lohnzettel wurde vom Finanzamt F im Einkommensteuerbescheid vom 29. Juni 2020 für das Jahr 2019 (neben 12 weiteren Lohnzetteln der ÖGK, die den Krankengeldbezug vor dem 1. November 2019 erfassten) berücksichtigt.

Die ÖGK übermittelte dem Finanzamt Österreich gemäß § 84 EStG 1988 weiters insgesamt 13 Lohnzettel, die den Rehabilitationsgeldbezug des Bf. des Jahres 2020 erfassten. Diese Lohnzettel wiesen (zusammengefasst) „Krankengelder“ (KZ 210) von 16.709,36 €, sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) von 2.387,04 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 14.322,32 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 1.180,17 € aus. Diese Lohnzettel wurden vom Finanzamt Österreich im Einkommensteuerbescheid vom 18. März 2021 für das Jahr 2020 berücksichtigt.

3. Gegen den Ablehnungsbescheid der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, erhob der Bf. beim Landesgericht Salzburg als Arbeits- und Sozialgericht Klage wegen Ablehnung einer Invaliditätspension. Bei der am 25. Februar 2021 durchgeführten Verhandlung wurde zwischen den Parteien ein Vergleich dahingehend geschlossen, dass die Pensionsversicherungsanstalt dem Bf. ab dem 1. November 2019 eine Invaliditätspension im gesetzlichen Ausmaß gewährte.

Mit Schreiben vom 15. März 2021 teilte die Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, dem Bf. zu AZ. 123 Folgendes mit:

„Mit Vergleich vom 25. Februar 2021 wurde die Invaliditätspension ab 1. November 2019 unbefristet für die weitere Dauer der Invalidität zuerkannt. Über die Höhe der Invaliditätspension kann derzeit nicht endgültig abgesprochen werden, weil die Erhebungen noch nicht abgeschlossen sind.

Es wird daher bis auf weiteres gegen jederzeitigen Widerruf und gegen nachträgliche Verrechnung eine vorläufige Leistung ab 1. November 2019 gewährt.

<i>Die vorläufige Leistung beträgt ab</i>	<i>1.11.2019</i>	<i>1.1.2020</i>	<i>1.10.2020</i>
<i>monatlich</i>	<i>EUR 1.340,64</i>	<i>EUR 1.384,91</i>	<i>EUR 692,45</i>
<i>Die vorläufige Leistung beträgt ab</i>	<i>1.1.2021</i>		
<i>monatlich</i>	<i>EUR 1.433,38</i>		

Entsteht gegenüber der gebührenden Leistung eine Überzahlung an Vorschussbeträgen, so behalten wir uns die Verrechnung eines allfälligen Überbezuges im Wege einer Aufrechnung auf die gebührende Leistung im Sinne des § 103 ASVG vor.

Die Nachzahlung für die Zeit vom 1. November 2019 bis 28. Februar 2021

<i>beträgt</i>	<i>EUR 22.166,94</i>
<i>abzüglich Krankenversicherungsbeitrag</i>	<i>EUR 1.130,48</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>EUR 442,76</i>
<i>somit</i>	<i>EUR 20.593,70</i>

und wird zur Verrechnung der Ersatzforderung für ÖGK einbehalten.

Über die Verwendung des einbehaltenen Betrages erhalten Sie noch eine Verständigung.“

4. Über Ersuchen gab die ÖGK der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, mit Schreiben vom 25. März 2021 (Betreff: „Zu Unrecht bezogenes Rehabilitationsgeld, Ersatzforderung“) die Höhe ihrer Ersatzforderung bekannt. Demnach meldete die ÖGK eine Ersatzforderung für das vom 1. November 2019 bis 31. März 2021 an den Bf. geleistete Rehabilitationsgeld (inklusive Verwaltungskosten) von insgesamt 20.089,92 € an. Von diesem Betrag entfielen 19.666,56 € auf die „Forderung für geleistetes Rehabilitationsgeld netto“ und 423,36 € auf die „Forderung für Verwaltungskosten 2 % brutto“.

5. Am 26. März 2021 erließ die Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, zu AZ. 123 einen an den Bf. gerichteten Bescheid mit folgendem Inhalt:

„Mit Vergleich vom 25. Februar 2021 wurde die Invaliditätspension ab 1. November 2019 für die weitere Dauer der Invalidität zuerkannt.

Rechtsgrundlage: Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) §§ 86, 92 und 254; Allgemeines Pensionsgesetz (APG) § 6

Aufgrund des Erwerbseinkommens ist die Invaliditätspension um einen Anrechnungsbetrag zu vermindern und gebührt daher als Teilpension.

Der Anrechnungsbetrag beträgt vom 1. Oktober 2020 bis 31. Dezember 2020 mtl. EUR 692,46.

<i>Die Pension beträgt ab</i>	<i>1.11.2019</i>	<i>1.1.2020</i>	<i>1.10.2020</i>
<i>monatlich</i>	<i>EUR 1.340,64</i>	<i>EUR 1.384,91</i>	<i>EUR 692,45</i>
<i>Die Pension beträgt ab</i>	<i>1.1.2021</i>		
<i>monatlich</i>	<i>EUR 1.433,38</i>		

Der Jahresausgleich für das Kalenderjahr 2020 wurde durchgeführt.“

Mit Schreiben vom 29. März 2021, gerichtet an den Bf., nahm die Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, auf die Verständigung vom 15. März 2021 Bezug, wonach für Er-

satzforderungen der ÖGK insgesamt 20.593,70 € einbehalten worden seien. Hiervon seien nunmehr 19.666,56 € an die ÖGK überwiesen worden. Der verbleibende Betrag von 927,14 € werde an den Bf. überwiesen. Die Verwaltungskosten von 423,36 € wurden von der Pensionsversicherungsanstalt gesondert an die ÖGK überwiesen.

6. Die Pensionsversicherungsanstalt übermittelte dem Finanzamt Österreich in der Folge am 20. April 2021 gemäß § 84 EStG 1988 zwei Lohnzettel. Einer dieser Lohnzettel erfasste den Bezugszeitraum „01.11.2019 bis 31.12.2019“ und wies Bruttobezüge (KZ 210) von 2.681,28 €, SV-Beiträge für laufende Bezüge (KZ 230) von 136,74 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 2.544,54 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 108,64 € aus. Der zweite Lohnzettel erfasste den Bezugszeitraum „01.01.2020 bis 31.12.2020“ und wies Bruttobezüge (KZ 210) von 16.618,90 €, sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220) von 2.077,36 €, SV-Beiträge für laufende Bezüge (KZ 230) von 741,60 €, demnach steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 13.799,94 € und eine anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) von 256,68 € aus. Den beiden Lohnzetteln der Pensionsversicherungsanstalt lag die dem Bf. im März 2021 (im Wege der Gegenverrechnung) nachgezahlte Invaliditätspension zugrunde. In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 21. April 2021 für die Jahre 2019 und 2020 wurden die Lohnzetteldaten dieser beiden Lohnzettel zusätzlich berücksichtigt.

7. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Inhalt des vom Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Veranlagungsaktes, insbesondere aus den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vom Bf. vorgelegten Unterlagen, weiters aus den von der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen aus dem elektronischen Akt zu AZ. 123.

Streit besteht darüber, ob die im März 2021 aufgrund der Zuerkennung der Invaliditätspension an die ÖGK (im Wege der Gegenverrechnung) zurückbezahlten Rehabilitationsgelder, die sich auf den Zeitraum 1. November 2019 bis 28. Februar 2021 beziehen, zur Gänze im Jahr der Erstattung (Rückzahlung) oder - nach Ansicht des Bf. - in den Jahren, für die der Anspruch bestanden hat, als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

III. Rechtslage

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

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 die Streitjahre geltenden Fassung des WTG, BGBl. I Nr. 30/2017, 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, bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und bei Auszahlung von Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d 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.“

§ 143a Abs. 1 ASVG in der für die Streitjahre geltenden Fassung des ErwSchAG BMASGK, BGBl. I Nr. 59/2018, hat folgenden Wortlaut:

„Personen, für die auf Antrag bescheidmäßig festgestellt wurde, dass die Anspruchsvoraussetzungen nach § 255b (§ 273b, § 280b) erfüllt sind, haben ab dem Stichtag (§ 223 Abs. 2) für die Dauer der vorübergehenden Invalidität (Berufsunfähigkeit) Anspruch auf Rehabilitationsgeld. Das weitere Vorliegen der vorübergehenden Invalidität (Berufsunfähigkeit) ist vom Krankenversicherungsträger jeweils bei Bedarf, jedenfalls aber nach Ablauf eines Jahres nach der Zuerkennung des Rehabilitationsgeldes oder der letzten Begutachtung, im Rahmen des Case Managements zu überprüfen, und zwar unter Inanspruchnahme des Kompetenzzentrums Begutachtung (§ 307g). Die Feststellung, ob Anspruch auf Rehabilitationsgeld besteht (§ 255b, § 273b, § 280b), sowie dessen Entziehung (§ 99) erfolgt durch Bescheid des Pensionsversicherungsträgers.“

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988 zugeflossen sind.

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 Teilstich EStG 1988 in der für die Streitjahre 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.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH 17.6.2021, G 223/2020) vermochte im Zusammenhang mit Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen, Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld anders als Nachzahlungen von Pensionen einkommensteuerlich im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses zu erfassen: Ebenso wie im Fall der Nachzahlung einer Pension, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, kann im Fall der Nachzahlung von Rehabilitationsgeld, dessen Bezug auf einem Bescheid oder einem gleichzuhaltenden gerichtlichen Vergleich beruht, die Erfassung im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses dazu führen, dass das steuerliche Existenzminimum im Jahr, für das der Anspruch besteht,

vom Steuerpflichtigen nicht ausgeschöpft werden kann. Der Verfassungsgerichtshof hat daher die Wortfolge „von Pensionen“ in § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 30. Juni 2022 in Kraft. Im Erkenntnis vom 17.6.2021, G 223/2020 (veröffentlicht im BGBl. I Nr. 134/2021 am 13. Juli 2021), hat der Verfassungsgerichtshof zusätzlich ausgesprochen, dass die aufgehobene Wortfolge in den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren nicht mehr anzuwenden ist.

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 Teilstrich EStG 1988 sind Werbungskosten im Sinne des Abs. 2 ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € abzusetzen.

IV. Erwägungen

1. Besteuerung der Rehabilitationsgelder:

1.1. Zur Rechtsnatur des Rehabilitationsgeldes führte der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025):

„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.“

1.2. 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 Besteuerung des Rehabilitationsgeldes iSd § 143a ASVG ist in § 69 Abs. 2 EStG 1988 geregelt, wobei die Auszahlung von Rehabilitationsgeld ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 (vgl. § 124b Z 259 EStG 1988) in § 69 Abs. 2 EStG 1988 einbezogen wurde.

Bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld iSd § 143a ASVG hat der Sozialversicherungsträger eine pauschale Lohnsteuer von 25 % (bis 31. Dezember 2020) einzubehalten, soweit der Freibetrag von 30,00 € täglich überschritten wird. Dieser Freibetrag wird bei der Veranlagung nicht mehr berücksichtigt (VwGH 2.8.2000, 97/13/0096). Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausbezahlt, hat ein vorläufiger LSt-Abzug von diesen Bezügen zu unterbleiben. Im auszustellenden Lohnzettel ist ein Siebentel der insgesamt ausbezahlten (laufenden und sonstigen) Bezüge gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen, unabhängig davon, wie hoch die Sonderzahlungen tatsächlich waren. § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sieht sogar eine Pflichtveranlagung vor, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 zugeflossen sind.

1.3. Der Bf. hat ab dem 1. November 2019 gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 steuerpflichtige Rehabilitationsgelder iSd § 143a ASVG (in den Lohnzetteln als „Krankengelder“ bezeichnet) bezogen, die ihm von der Österreichischen Gesundheitskasse (ÖGK) laufend ausbezahlt wurden. Im Zuge der Auszahlung der Rehabilitationsgelder hat die ÖGK eine Besteuerung iSd § 69 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen (LSt-Abzug in Höhe von 25 % des 30,00 € täglich übersteigenden Bezuges).

Die ÖGK hat sodann im Hinblick auf die vom Bf. bezogenen Rehabilitationsgelder einen Lohnzettel (für den Bezugszeitraum „01.11.2019 bis 31.12.2019“) und insgesamt 13 Lohnzettel (für das Jahr 2020) ausgestellt, die dem Finanzamt gemäß § 84 EStG 1988 für Zwecke der vorzunehmenden Pflichtveranlagungen übermittelt wurden. (Davon abgesehen wurden vom Bf. ohnehin Anträge auf Durchführung einer ArbeitnehmerInnenveranlagung gestellt.)

1.4. Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Einnahme dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des steuerpflichtigen übergegangen sein und der Steuerpflichtige muss über die Einnahme frei verfügen können (VwGH 29.1.2014, 2009/13/0209). Einnahmen sind dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn sie auf seinem Bankkonto gutgeschrieben werden (VwGH 9.3.1982, 82/14/0011).

Bezogen auf den Streitfall erhielt der Bf. von der ÖGK laufend (regelmäßig monatlich) ausbezahlte Rehabilitationsgelder, die seinem Bankkonto gutgeschrieben wurden. Bei der Erfassung der steuerpflichtigen Rehabilitationsgelder iSd § 143a ASVG ist somit das Zuflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu beachten. Insofern ändern sich die angefochtenen Bescheide nicht.

1.5. Das vom Bf. eingewendete Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 17.6.2021, G 223/2020) hat im Hinblick auf die vom Bf. in den Streitjahren bezogenen Rehabilitationsgelder keine Auswirkungen, weil streitgegenständlich nicht Nachzahlungen von Rehabilitationsgeldern steuerrechtlich zu beurteilen sind. Wenn der Bf. zum Ausdruck brachte (vgl. seine Beschwerdeergänzung vom 10. August 2021), dass Pensionen und Rehabilitationsgelder ab dem 1. Juli 2022 „nunmehr“ (im Hinblick auf VfGH 17.6.2021, G 223/2020) „*beide nach dem Anspruchsprinzip zu versteuern*“ seien, so kann sich dieser Einwand nur auf Nachzahlungen solcher Beträge beziehen.

2. Besteuerung der Pensionsnachzahlungen:

2.1. Aus der Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich 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. (Auf die Aufhebung der Wortfolge „*von Pensionen*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 durch den Verfassungsgerichtshof - vgl. VfGH 17.6.2021, G 223/2020 - wird an dieser Stelle verwiesen.) Da über die Zahlung von Pensionen (insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung) bescheidmäßig abzusprechen ist und vor Ergehen des Beschei-

des 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).

2.2. Vom Bf. wurde vor dem Landesgericht Salzburg als Arbeits- und Sozialgericht ein Verfahren bezüglich der Zuerkennung der Invaliditätspension geführt. Im Rahmen dieses Verfahrens wurde am 25. Februar 2021 ein Vergleich geschlossen, im Zuge dessen die Invaliditätspension im gesetzlichen Ausmaß rückwirkend ab dem 1. November 2019 zuerkannt wurde. Über den Bezug der Pensionsnachzahlungen wurde von der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, mit Bescheid vom 26. März 2021 abgesprochen.

Die Pensionsnachzahlungen für den Zeitraum 1. November 2019 bis 28. Februar 2021 beliefen sich auf 22.166,94 € brutto und wurden von der Pensionsversicherungsanstalt (nach Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer) mit 20.593,70 € einbehalten; dies zwecks Gegenverrechnung mit der im Hinblick auf das bereits ausbezahlte Rehabilitationsgeld bestehenden Ersatzforderung der ÖGK (Bestehen einer Legalzession). Das vom Bf. für den genannten Zeitraum (demnach zu Unrecht) bezogene Rehabilitationsgeld wurde von der Pensionsversicherungsanstalt sodann (Ende März 2021) im Rahmen der bestehenden Legalzession an die ÖGK rücküberwiesen, der verbleibende Restbetrag der Pensionsnachzahlungen wurde an den Bf. ausbezahlt.

Bei einer Forderungsabtretung ist der Zufluss beim Zedenten im Zeitpunkt der Zahlung des Schuldners an den Zessionar anzusetzen (vgl. *Jakom/Peyerl*, EStG, 2021, § 19 Rz 26, Stichwort „*Forderungsabtretung*“, mwN; vgl. auch BFG 21.3.2017, RV/1100554/2014, zu einer Legalzession). Für die vor dem Landesgericht Salzburg als Arbeits- und Sozialgericht erwirkten Pensionsnachzahlungen ist die Ausnahme vom Zuflussprinzip nach § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 anzuwenden. Für den Streitfall bedeutet dies, dass die dem Bf. Ende März 2021 (im Wege der Gegenverrechnung) für den Zeitraum 1. November 2019 bis 28. Februar 2021 zugeflossene Invaliditätspension auf jene Jahre (somit 2019 bis 2021) aufzuteilen ist, für die der Anspruch bestanden hat; eine Besteuerung zur Gänze im Jahr des Zuflusses (im Jahr der Gegenverrechnung), somit im Jahr 2021, ist nicht zulässig. Insofern ändern sich die angefochtenen Bescheide nicht.

2.3. Die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Wortfolge „*von Pensionen*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 (VfGH 17.6.2021, G 223/2020) hat im Hinblick auf die vom Bf. bezogenen Pensionsnachzahlungen keine Auswirkungen, weil Nachzahlun-

gen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, schon nach der bisherigen Rechtslage in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden.

3. Werbungskostenabzug im Hinblick auf die Rückzahlung der Rehabilitationsgelder:

3.1. Die Erfassung der dem Bf. laufend ausbezahlten, gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 steuerpflichtigen Rehabilitationsgelder erfolgt nach dem Zuflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG 1988. Die Erstattung (Rückzahlung) von Rehabilitationsgeldern zählt gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu den Werbungskosten, sofern - wovon für den Streitfall auszugehen ist - weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde.

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 ausbezahlem 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/Peyerl*, EStG, 2021, § 19 Rz 15).

Die dem Bf. von der ÖGK laufend ausbezahlten steuerpflichtigen Rehabilitationsgelder iSd § 143a ASVG sind - wie bereits dargelegt - dem Zuflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG 1988 folgend in diesen Jahren steuerlich zu erfassen. Daran vermag auch die Ende März 2021 (im Wege der Gegenverrechnung) erfolgte Rückzahlung dieser Rehabilitationsgelder nichts zu ändern; die angefochtenen Bescheide ändern sich insofern nicht.

3.2. Die im Wege der Legalzession erfolgte Rückzahlung der Rehabilitationsgelder der ÖGK ist 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.

Eine Ausgabe (ein Abfluss iSd § 19 Abs. 2 EStG 1988) liegt vor, wenn der geleistete Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist (vgl. VwGH 30.1.2001, 96/14/0056, mwN; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101). Entscheidend für den Abfluss ist das tatsächliche Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl.

Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 19 Rz 39). Die (im Wege der Legalzession) erfolgte Rückzahlung der Rehabilitationsgelder der ÖGK erfolgte Ende März 2021, weshalb der Abfluss dieser Gelder im Jahr 2021 stattgefunden hat.

Inhalt der vorliegenden Legalzession ist, dass eine Forderung, die der Empfänger des Nachzahlungsbetrages (der Bf.) gegen die auszahlende Stelle (die Pensionsversicherungsanstalt) hat, nicht ihm in voller Höhe ausbezahlt wird, sondern jener Teil davon in Abzug gebracht wird, den der Empfänger des Nachzahlungsbetrages (der Bf.) einer anderen Stelle (der ÖGK) schuldet. Die Verbindlichkeit gegenüber der anderen Stelle ist aus dem Nachzahlungsbetrag zu leisten. Damit kann der Abflusszeitpunkt nicht vor dem Zuflusszeitpunkt liegen.

Im Zeitraum 1. November 2019 bis 28. Februar 2021 stand noch nicht einmal fest, ob der Bf. überhaupt die Invaliditätspension zuerkannt bekommt. Insofern kann in diesem Zeitraum auch kein Abfluss wegen einer Erstattung (Rückzahlung) von Rehabilitationsgeldern an die ÖGK stattgefunden haben. Dem Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend sind daher die zurückgezahlten Rehabilitationsgelder nicht in den Streitjahren 2019 und 2020, sondern erst im Veranlagungsjahr 2021 als Werbungskosten (ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 €) abzusetzen.

3.3. § 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, 2021, § 16 Rz 54; Jakom/Peyerl, EStG, 2021, § 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 2021 im Wege der Legalzession erfolgten Rückzahlung der steuerpflichtigen Rehabilitationsgelder ist somit kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu erblicken.

3.4. Der Bf. wendete verfassungsrechtliche Bedenken insoweit ein, als bei Zusammenballung von abgeflossenen Bezügen der Werbungskostenabzug überwiegend ins Leere laufe. Der Normzweck des § 19 EStG 1988, die Kumulation von Einkünften, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liege, zu verhindern, sei daher auch auf den Abfluss der Ausgaben auszuwirken. Dahingehend sei ein rückwirkend nicht mehr bestehender Anspruch auch im Anspruchsjahr und nicht im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen. Im Streitfall könne daher ein verfassungsgemäßer Zustand nur dann erzielt werden, wenn der rückwirkend nicht mehr bestehende Anspruch auf Rehabilitationsgeld insoweit berücksichtigt werde, als das für das jeweilige Kalenderjahr zurückbezahlte Rehabilitationsgeld im betreffenden Kalenderjahr als Werbungskosten abgezogen werde. Der Bf. beantragte daher, die für die Jahre 2019 und 2020 zurückbezahlten Rehabilitationsgelder bereits in diesen Jahren als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dazu ist festzuhalten, dass § 19 Abs. 2 EStG 1988 für den Bereich der Ausgaben eine Abweichung vom Abflussprinzip nur für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben normiert. Ein zu § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988, wonach Nachzahlungen von Pensionen (nunmehr - aufgrund VfGH 17.6.2021, G 223/2020 - generell Nachzahlungen), über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, im Kalenderjahr des Anspruches als zugeflossen gelten, gleichlautender Verweis ist in § 19 Abs. 2 EStG 1988 für die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen (zB Pensionen, Rehabilitationsgeldern) nicht enthalten. Eine Verteilung von Erstattungen (Rückzahlungen), die zu Werbungskosten führen können, auf jene Zeiträume, für die der Anspruch der Nachzahlung einer bescheidmäßig zuerkannten Pension besteht, ist in § 19 EStG 1988 nicht vorgesehen (vgl. *Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 16 Rz 146). Allerdings sind die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge (Lohnsteuer), soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen (§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Erstattungen (Rückzahlungen) von Rehabilitationsgeldern können somit nicht in den Kalendermonaten als abgeflossen gelten, für die die Rückzahlung zu erfolgen hatte. Eine Berichtigung des Einkommens jenes Kalenderjahres, für das die Rückzahlung geleistet wurde, weist keine gesetzliche Deckung auf. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die Methode der verfassungskonformen Interpretation ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (vgl. VwGH 24.2.2016, Ro 2016/10/0005, mwN; VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0064).

3.5. Die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen und deren Berücksichtigung als Werbungskosten waren bereits Gegenstand eines Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof: In einem vor dem Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahren bezog der Beschwerdeführer im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Teilabfindung des Pensionsanspruchs. Diese wurde zu hoch ermittelt und musste im Jahr 2012 mit einem Teilbetrag an den Arbeitgeber zurückbezahlt werden. Dem Antrag des Beschwerdeführers, gemäß § 295a BAO oder § 299 BAO die Einkünfte für das Jahr 2011 um den Rückzahlungsbetrag zu kürzen, blieb der Erfolg versagt (vgl. BFG 10.11.2014, RV/5100157/2014). Wie das Bundesfinanzgericht ausführte, sei der Einkommensteuer nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe. Demnach seien Sachverhalte, die sich in anderen Kalenderjahren ereignen, für die jeweilige Jahressteuer nicht von Bedeutung. Was den Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip betreffe, so stehe zwar die Besteuerung eines fiktiven Einkommens mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Widerspruch, doch erfolge in der Regel ein Ausgleich durch die Notwendigkeit des Abzuges nachträglicher Werbungskosten im Abflussjahr (Hinweis auf VwGH 27.5.2003, 98/14/0065).

Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 10.11.2014, RV/5100157/2014, wurden Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und (außerordentliche) Revision beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung dieser Beschwerde ab (VfGH 11.3.2015, E 1985/2014). Der Verwaltungsgerichtshof erkannte im „*Ereignis*“ der Rückzahlung keine Wirkung in der Vergangenheit auf Bestand oder Umfang des Abgabenspruchs. Änderungen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei solchen Entgelten, die zu Unrecht bezogen worden seien, könnten den erfolgten Zufluss nicht rückgängig machen. Zurückgezahlte Einnahmen seien daher erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung als Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Der Verfassungsgerichtshof hegte selbst für den Fall keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass sich (bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) ein beträchtlicher Teil des Rückzahlungsbetrages im Abflussjahr nicht einkunfts- bzw. steuermindernd auswirkt, obwohl diese Einkünfte in Summe bzw. wirtschaftlich betrachtet nicht in dem Sinne bezogen wurden, dass eine Vermögensvermehrung eingetreten ist. Zu denken ist etwa an den Fall, dass dem Steuerpflichtigen Einkünfte zugeflossen sind, die in einem späteren Veranlagungsjahr in einem Ausmaß zurückzuzahlen sind (Abfluss), welches den Gesamtbetrag der übrigen Einkünfte übersteigt. Diesfalls sind negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht verwertbar (VfGH 22.9.2016, E 1701/2016, womit die Behandlung der Beschwerde gegen BFG 9.6.2016, RV/5100040/2016, abgelehnt wurde; VfGH 8.6.2017, E 801/2016, womit die Behandlung der Beschwerde gegen BFG 31.1.2017, RV/5101584/2016 (gemäß § 23 Abs. 3 BFGG nicht veröffentlicht), abgelehnt wurde; vgl. auch *Renner*, Einschränkung des Verlustabzugs bei außerbetrieblichen Einkünften: Verstoß gegen das Nettoprinzip?, in BFGjournal 9/2016, 302; *Laudacher*, Rückzahlung von Pensionszahlungen führt nicht zum Verlustabzug, in SWK 22/2019, 930).

Den im vorliegenden Beschwerdeverfahren geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken vermag sich das Bundesfinanzgericht daher nicht anzuschließen. Zu ergänzen ist, dass im Streitfall nicht das Abflussjahr der (im Wege der Gegenverrechnung) zurückbezahlten Rehabilitationsgelder zu beurteilen war; die Frage der Verwertungsmöglichkeit des Rückzahlungsbetrages im Jahr 2021 stellte sich daher in diesem Beschwerdeverfahren nicht.

4. Die Beschwerde vom 22. April 2021 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für die Jahre 2019 und 2020 ist als unbegründet abzuweisen.

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, wann Einnahmen und Werbungskosten (Rückzahlungen von Einnahmen) steuerlich zu erfassen sind, stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht. Insbesondere bei der Beurteilung, dass die im Wege der Legalzession erfolgte Erstattung (Rückzahlung) der Rehabilitationsgelder den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen kann und solche Abflüsse auch keine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit entfalten, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 5. Oktober 2021