

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 9. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch Mag. ***AV***, vom 29. April 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 (ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 7.3.2022 beehrte der Beschwerdeführer (Bf) die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2021.

Mit Datum 29.4.2022 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid (ANV) 2021 entsprechend der abgegebenen Erklärung und brachte darin die von Seiten der ÖGK eingemeldeten Lohnzetteldaten in Ansatz. Insgesamt wurden der Abgabenbehörde zwölf Lohnzettel für 2021 übermittelt, wovon ein Lohnzettel den Bezugszeitraum „01.01.2021 bis 01.01.2021“ umfasste und einen Betrag von € 11.346,00 (Kz 245) auswies. Bei diesem Betrag

handelt es sich um Nachzahlungen an Rehabilitationsgeld, dessen Anspruch unstrittig im Jahre 2020 entstanden ist.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Bescheidbeschwerde brachte der Bf vor, dass die „Meldung ÖGK vom 1.1.2021 bis 1.1.2021“ zu korrigieren sei. Weiters seien Krankheitskosten als agB nicht berücksichtigt worden.

Das Finanzamt trug dem Bf mit Vorhalt vom 10.6.2022 auf, eine Bestätigung der ÖGK bezüglich „Rehabilitationsgeld – Abrechnung der Nachzahlung“ sowie die Unterlagen betreffend Behinderung und die daraus folgenden Krankheitskosten vorzulegen.

Das Finanzamt hielt in einen Aktenvermerk fest, dass im Zuge einer persönlichen Vorsprache diverse sachdienliche Urkunden vorgelegt habe. Aktenkundig sind in diesem Zusammenhang ua. eine Abrechnung der Nachzahlung betreffend Rehabilitationsgeld (ausgestellt von der ÖGK am 9.5.2022) sowie ein Schreiben des Sozialministeriumsservice vom 22.6.2022 (Betreff: Parteiengehör gem. § 45 AVG - Ausstellung eines Behindertenpasses), welches festhält, dass die Einschätzung vom 22.6.2022 ergeben habe, dass beim Bf ein Grad der Behinderung von 60% vorliege.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.7.2022 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge. In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass die auf das Jahr 2020 entfallende Nachzahlung bzw. Verrechnung mit AMS Geld in Höhe von € 6.525,78 als Abzugspost (Werbungskosten) anerkannt worden sei. Weiters sei der vom AMS übermittelte Lohnzettel für 2021 iHv € 1.658,19 storniert worden. Der Freibetrag wegen Minderung der Erwerbsfähigkeit könne im Streitjahr nicht berücksichtigt werden, da die Ausstellung des Behindertenpasses erst im Juni 2020 erfolgt sei. Andere Aufwendungen iZm der Erkrankung des Bf. seien bislang nicht nachgereicht worden.

Mit Vorlageantrag vom 26.7.2022 begehrte der Bf die Vorlage seines Rechtsmittels an das Verwaltungsgericht, wobei dieser sein Begehren in Bezug auf Nichtberücksichtigung des Rehabilitationsgeldes in Höhe von € 11.346,00 wiederholte.

In seinem Vorlagebericht begehrte das Finanzamt die Abweisung des Begehrens und führte zum Punkt „Stellungnahme“ wörtlich aus:

Strittig ist, in welcher Höhe das Kranken- bzw. Rehabilitationsgeld im Jahr 2021 zu versteuern ist.

Rechtslage:

Auf den gegenständlichen Streitfall wurden nachstehende gesetzliche Grundlagen angewendet:

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

Der VfGH (VfGH-Erkenntnis vom 17.06.2021, G223/2020-8) sah unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes eine differenzierte Behandlung von Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld iSd § 143a ASVG im Vergleich zu Nachzahlungen von Pensionen als unsachlich an. Die entsprechende Bestimmung in § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG wurde mit Wirkung zum 30.06.2022 aufgehoben. Durch die Aufhebung der Wortfolge „von Pensionen“ in § 19 Abs. 1 Z 2 TS 1 EStG 1988 idF BGBl I 2011/112 vergrößert sich nun der Anwendungsbereich dieser Sonderregelung um ua. auf einem Bescheid oder einem gleichzuhaltenden gerichtlichen Vergleich beruhende Nachzahlung von Rehabilitationsgeld. Damit wird den progressionsbedingten Nachteilen aus dem zusammengeballten Zufließen von Einkünften zukünftig verstärkt Rechnung getragen.

Das Finanzamt (laut FB Private (ANV) WIN-ANV Herbst 2021, 1. und 2 Tranche (27., 28. und 30.9.2021)) behandelt Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld – Vorgangsweise bis 30.06.2022 – mit Ausnahme des Anlassfalles (und bei BFG zum Zeitpunkt der Entscheidung anhängige Verfahren) bis zum Inkrafttreten einer neuen gesetzlichen Lösung die bisherige Regelung, d.h. Zuflussprinzip bei Reha-Geld (und nicht Jahr des Anspruchs).

Wird Rehabilitationsgeld rückwirkend gewährt, sind die Leistungen des Arbeitsmarktservice als Vorschuss auf das Rehabilitationsgeld zu werten und in Höhe der Rückzahlung steuerpflichtig zu behandeln. Dafür sind die § 3 Abs. 2 Meldungen zu stornieren und das Rehabilitationsgeld als Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 2 EStG (Ausweis von 1/7 als § 67 Abs. 1+2 EStG 1988) zu erfassen.

Die im Jahr der Gewährung von Rehabilitationsgeld zu leistende Rückzahlung an das AMS bzw. Krankenversicherungsträger (im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG) ist als Werbungskosten (rückgezahlte Einnahmen) gemäß 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Rechtliche Würdigung:

Der Bf. bezog im Jahr 2021 laut den von der Österreichischen Gesundheitskasse übermittelten Lohnzetteln € 38.765,22 an Kranken- bzw. Rehabilitationsgeld. Darin enthalten auch das für das Jahr 2020 nachträglich gewährte Rehabilitationsgeld in Höhe von € 11.346,00 (für den Zeitraum 01.09.2020 bis 31.12.2020). Nachstehende Lohnzettel wurden von der Österreichischen Gesundheitskasse an das Finanzamt übermittelt:

ÖGK 01.01. – 01.01. € 11.346,00

ÖGK 02.01. – 28.02. € 5.487,00

ÖGK 01.03. – 31.03. € 2.883,00

ÖGK 01.04. – 30.04. € 2.790,00

ÖGK 01.05. – 31.05. € 2.883,00
ÖGK 01.06. – 30.06. € 2.790,00
ÖGK 01.07. – 31.07. € 2.883,00
ÖGK 01.08. – 31.08. € 2.883,00
ÖGK 01.09. – 30.09. € 2.790,00
ÖGK 01.10. – 31.10. € 2.883,00
ÖGK 01.11. – 30.11. € 2.790,00
ÖGK 01.12. – 31.12. € 2.883,00
Gesamtbetrag der Einkünfte € 38.765,22

Ein Lohnzettel erfasste als Bezugszeitraum den Zeitraum „01.01.2021 bis 01.01.2021“ und hatte die dem Bf. für den Zeitraum 1. September 2020 bis 31. Dezember 2020 ausbezahlten Rehabilitationsgelder zum Inhalt. Die Bruttobezüge (KZ 210) wurden mit € 13.237,00, die sonstigen Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge (KZ 220) mit € 1.891,00, die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) demnach mit € 11.346,00 und die anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) mit € 2.394,86 ausgewiesen.

Laut einem Schreiben der Österreichischen Gesundheitskasse vom 09.05.2022 hat das Rehabilitationsgeld von 01.09.2020 bis 31.12.2020 € 13.237,- betragen. Die Leistungen vom Arbeitsmarktservice von 01.09.2020 bis 31.01.2021 wurden iHv. € 8.183,97 bekanntgegeben.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist das im Jahr 2021 rückwirkend für 2020 ausbezahlte Rehageld im Jahr 2021 zugeflossen (gemäß § 19 EStG) – wie auch auf den von der Österreichischen Gesundheitskasse übermittelten Lohnzetteln ersichtlich – und ist somit im Jahr des Zuflusses zu versteuern.

Am 01.07.2022 erließ das Finanzamt Österreich – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO – einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020. Dabei wurde die vom AMS für den Zeitraum 01.09. – 31.12.2020 übermittelte Meldung betreffend AMS-Bezug iHv. € 6.525,78 storniert. Der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 01.07.2022 führte zu einer Steuergutschrift von € 1.511,00 (bisherige Steuergutschrift: € 1.241,00).

Im Zuge der Beschwerdeentscheidung Einkommensteuer 2021 vom 01.07.2022 wurde die vom AMS für den Zeitraum 01.01. – 31.01.2021 übermittelte Meldung betreffend AMS-Bezug iHv. € 1.658,19 ebenso storniert.

Demgegenüber wurde im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 01.07.2022 - wie in der Beschwerdeentscheidung vom 01.07.2022 bereits ausgeführt - die auf das Jahr 2020 entfallende Nachzahlung bzw. Verrechnung mit AMS-Geld iHv. € 6.525,78 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt.

Es wird daher beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf bezog im Streitjahr neben von der ÖGK ausbezahlten Krankengeldern (aktenkundig sind diesbezüglich 11 Lohnzettel, wovon einer den Zeitraum 01-02/2021 betrifft) auch Nachzahlungen von RehaGeld, dessen Anspruch nachweislich bereits 2020 entstanden ist.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung gründet sich auf die aktenkundigen Urkunden sowie auf das Vorbringen der Verfahrensparteien.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Rehabilitationsgeld

In Streit steht, ob die im Streitjahr 2021 erfolgten Nachzahlungen an RehaGeld, dessen Anspruch bereits in 2020 entstanden ist, gemäß dem allgemeinen Zuflussprinzip nach § 19 EStG 1988 im Jahr des Zuflusses, somit in 2021 zu versteuern ist, oder aber entsprechend der Intention des VfGH, welche dieser in seinem Erkenntnis vom 17.6.2021, G 223/2020-8 zum Ausdruck brachte, bereits im Jahr des Entstehens des Anspruches.

Das Finanzamt argumentiert, dass nach internen Vorgaben (Lösungsvorschlag, der anlässlich der WIN-ANV Tagung im Herbst 2021 erarbeitet wurde) bis zum Inkrafttreten einer gesetzlichen Neuregelung nach der teilweisen Aufhebung der Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 TS 2 EStG 1988 (Streichung des Wortes „Pensionen“) die bisherige Regelung (Abstellen auf den Zuflusszeitpunkt) beizubehalten sei. Dies gelte nicht für den Anlassfall und jene Verfahren, die im Zeitpunkt des Ergehens der verfassungsgerichtlichen Entscheidung bereits beim BFG anhängig seien.

Das Gericht hält fest:

Fakt ist, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 17.6.2021, G 223/2020-8, die Wortfolge „von Pensionen“ in § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988, BGBl Nr. 400/1988 idF BGBl I Nr. 112/2011 als verfassungswidrig aufgehoben hat. Der VfGH hielt in seiner Sentenz fest, dass die Aufhebung dieser Gesetzespassage mit Ablauf des 30.6.2022 eintrete; die aufgehobene Wortfolge sei in den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren nicht mehr anzuwenden.

In der Folge sanierte der Gesetzgeber innerhalb der vom VfGH aufgetragenen Frist mit BGBl I NR. 108/2022 die Bestimmung des ersten Teilstriches der genannten Norm. Ausdrücklich festgehalten wurde nunmehr, dass auch das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG in dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht, als zugeflossen gilt.

Gemäß § 124b Z 399 EStG 1988 ist § 19 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 leg.cit. idF des BGBl I Nr. 108/2022 für Zahlungen und Rückzahlungen ab 1. Jänner 2022 anzuwenden und über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren.

Damit steht fest, dass der Bf in den Genuss der soeben genannten Übergangsbestimmung (2. Tatbestand) gelangt und die steuerliche Erfassung des Rehabilitationsgeldes bereits im Jahr des Anspruches (2020) zu erfolgen hat.

Der Beschwerde war in diesem Punkt Folge zu geben.

2. Behinderung als agB

Die Bestimmung des § 35 Abs. 1 EStG 1988 ordnet an, dass einem Steuerpflichtigen, welcher eine körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung erhält, ein Freibetrag nach Abs. 3 dieser Bestimmung zusteht („Behindertenfreibetrag“).

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des genannten Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (GdB) ist durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Im gegenständlich Fall ist das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) zuständig; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Aktenkundig ist, dass aufgrund einer durch das SMS mit Datum 22.6.2022 erfolgten Einschätzung beim Bf ein GdB in Höhe von 60% festgestellt wurde. Diese Einschätzung diene als Grundlage für die Ausstellung eines Behindertenpasses.

Die Rückwirkung des im Jahr 2022 festgestellten GdB auf vorangegangene Veranlagungszeiträume ist unzulässig.

Eine steuerliche Berücksichtigung kann – wie in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes richtig ausgeführt wurde – erst ab 2022 erfolgen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses ermittelt sich die Bemessungsgrundlage sowie Abgabenhöhe wie folgt:

Einkünfte nsA lt FA		45.291,00
Meldung AMS § 3(2) betr. 01/2021	1.658,19	
-Rehageld lt Lohnzettel	-11.346,00	
-WK Pauschale	-132,00	
Gesamtbetrag Einkünfte lt BFG		35.471,19
Sonderausgaben lt FA	0,00	
Einkommen § 2 (2) lt BFG		35.471,19
EST gem. § 33 (1):		
0% für die ersten 11.000	0,00	
20% für die weiteren 7.000	1.400,00	
35% für die weiteren 13.000	4.550,00	
42% für die restl. 2.813	1.877,90	
Steuer vor Abzug von Absetzbetr.		7.827,90
-Familienbonus Plus		-1.500,00
-Verkehrsabsetzbetrag		-400,00
Steuer nach Abzug von Absetzbetr.		5.927,90
Steuer sonstige Bezüge	0% für die ersten 620,00	0,00
	6% für die restl. 5.037,50	302,25
Einkommensteuer		6.230,15
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-5.962,37
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG		0,22
Festgesetzte Einkommensteuer		268,00

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Die vorliegende Fallbeurteilung ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut der (Übergangs-)Bestimmung des § 124b Z 399 EStG 1988 und bietet keinen Raum für die Zulassung einer ordentlichen Revision.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. September 2023