

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 20. Mai 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. Mai 2021 betreffend Abweisung der Anträge vom 3. Mai 2021 bzw. 29. April 2021 auf Aufhebung gem. § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide vom 20. Jänner 2021 betreffend das Jahr 2018 bzw. 2019 sowie des Einkommensteuerbescheides vom 25. März 2021 betreffend das Jahr 2020, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) bezog in den Jahren 2018 bis 2020 Rehabilitationsgeld der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse bzw. der Österreichischen Gesundheitskasse. In den ursprünglichen Lohnzetteln der genannten Jahre waren die Beträge als monatliche Krankengelder ausgewiesen.

Die Erstveranlagung der genannten Jahre erfolgte auf Basis dieser Lohnzettel und waren diese Beträge bei Bemessung der Einkommensteuer jeweils als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – steuerpflichtige Bezüge – erfasst und der Einkommensteuer unterzogen worden. Die Bescheide ergingen für das Jahr 2018 mit Datum 9.4.2019 und für das Jahr 2019 mit Datum 3.3.2020.

Mit **Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt (PVA)** vom 26. Juni 2020 wurde dem Bf. der Anspruch auf Invaliditätspension rückwirkend ab 1. März 2018 für die weitere Dauer der Invalidität zuerkannt.

Im Bescheid war die Höhe der monatlichen Pension für die Zeiträume ab 1.3.2018 bis 31.12.2019 sowie ab 1.1.2020 angeführt. Es war weiters die „Information über die Anweisung“ enthalten. Der Nachzahlungsbetrag für die Zeit vom 1. März 2018 bis 1. Juni 2020 war abzüglich Krankenversicherungsbeitrag und Lohnsteuer angegeben. Die Österreichische Gesundheitskasse (ÖGK) bestätigte zudem mit Schreiben vom 23. Februar 2021, dass infolge der dem Bf. nachträglich gewährten Eigenpension anstatt Rehabilitationsgeld die bisherigen Leistungen der ÖGK für den Zeitraum 1.3.2018 bis 30.6.2020 mit der PVA gegenverrechnet und vollständig ersetzt worden waren.

Die bescheidmäßige Zuerkennung der Eigenpension hatte zur Folge, dass die Lohnzettel der Jahre 2018 und 2019 durch die bezugsauszahlende Stelle zu berichtigen waren und diese der Abgabenbehörde übermittelt wurden. Diese Lohnzettel enthielten die bisherigen Bezüge unter dem Titel „Krankengeld“ sowie die jeweils dem Veranlagungsjahr zuzuordnenden Bezüge aus der gewährten Invaliditätspension. Im Lohnzettel für das Jahr 2020 waren die Bezüge aus der Eigenpension sowie die Gegenverrechnung der ÖGK (als Abzug) enthalten.

Zu den Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2018 und 2019 erfolgte gem. § 303 BAO jeweils eine Wiederaufnahme von Amts wegen und wurde die Einkommensteuer auf Basis der berichtigten Lohnzetteldaten festgesetzt.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme sowie die neuen Sachbescheide zur Einkommensteuer ergingen für die Jahre 2018 und 2019 jeweils am 20.1.2021.

Nach Berücksichtigung der Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastung sowie der entsprechenden Absetzbeträge ergab die Bemessung für das Jahr 2018 eine Nachforderung iHv Euro 3.442 sowie für das Jahr 2019 eine Nachforderung iHv Euro 4.184.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 und 2019 vom 20.1.2021 wurde jeweils fristgerecht Beschwerde erhoben.

Die diesbezüglich ergangenen abweisenden Beschwerdeentscheidungen (BVE) der Abgabenbehörde ergingen mit Datum 19.2.2021.

Die Begründung der BVE lautete dem Jahr entsprechend:

„Bezüglich der Abweisung der Beschwerde verweisen wir auf das telefonische Gespräch mit Ihnen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Betrag bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. Die für das Kalenderjahr 2018 (2019) nachgezahlte Pension war daher im Lohnzettel 2018 (2019) zu erfassen. Nachdem der Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips nur für die Nachzahlung der Pension durchbrochen wird, gelten für die Rückzahlung des Reha-Geldes die „normalen“ Zu- und Abflussbestimmungen des § 19 EStG 1988 und ist das rückgezahlte Reha-Geld im Kalenderjahr 2020 zu erfassen (§ 16 Abs. 2 EStG 1988).“

Die Beschwerdevereentscheidungen vom 19.2.2021 zu den Beschwerden betreffend das Jahr 2018 und 2019 erwachsen jeweils in Rechtskraft.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2020 erging mit Datum 25.3.2021.

Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte auf Basis der Lohnzetteldaten.

Der Einkommensteuer wurden die steuerpflichtigen Bezüge aus der Invaliditätspension abzüglich der Rückverrechnung der Bezüge der ÖGK iHv Euro 34.415,59 zugrunde gelegt. Nach Berücksichtigung der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastung und der entsprechenden Absetzbeträge ergab die Bemessung für das Jahr 2020 eine Gutschrift iHv Euro 1.539.

Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Anträge gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2018, 2019 und 2020

- Über Finanzonline stellte der Bf. am **29.4.2021** einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides des Jahres **2020** vom 25.3.2021.
Zur Begründung war angeführt: zit „*Pensionsrückverrechnung für 2018, 2019 war falsch. Lag bei der ÖGK. Bitte um rasche Erledigung.*“
- Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides des Jahres **2018** vom 20.1.2021 wurde am **3.5.2021** gestellt. Begründung zit: „*PVA und Gesundheitskasse haben falsch abgerechnet und Finanzamt keinen Bescheid gegeben.*“
- Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides des Jahres **2019** vom 20.1.2021 wurde am **3.5.2021** gestellt. Begründung zit: „*Abrechnung von PVA und Gesundheitskasse falsch und dem Finanzamt nicht gemeldet.*“

Die Abgabenbehörde wies die o.a. drei Anträge jeweils mit **Bescheid vom 5.5.2021** ab.

In den Begründungen der Bescheide betreffend die Jahre 2018 und 2019 wurde darauf verwiesen, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe. Die für das jeweilige Kalenderjahr nachgezahlte Pension sei daher im Lohnzettel des jeweiligen Jahres zu erfassen gewesen.

Für die Rückzahlung von Reha-Geldern gelte hingegen das Zu- und Abflussprinzip gem. § 19 EStG 1988. Demnach sei das Reha-Geld im Jahr des Abflusses, somit im Kalenderjahr 2020 zu erfassen gewesen. Dies sei durch den negativen Lohnzettel der ÖGK (-34.415,59 Euro) erfolgt. In der Begründung des Abweisungsbescheides vom 5.5.2021 betreffend Aufhebungsantrag gem. § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid des Jahres 2020 wurde grundsätzlich wie in den beiden o.a. Bescheiden vom 5.5.2021 ausgeführt. Ergänzend war angeführt, dass sich für das Jahr 2020 somit eine Steuergutschrift iHv Euro 1.539 ergebe. Eine darüberhinausgehende

Berücksichtigung könne nicht erfolgen, da bereits die gesamte im Kalenderjahr 2020 bezahlte Lohnsteuer rückerstattet worden sei.

Mit Eingaben vom **20.5.2021** erhob der Bf. die gegenständlichen **Beschwerden gegen die Bescheide vom 5.5.2021 betreffend Abweisung der Anträge gem. § 299 BAO** auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide zu den Jahren 2018, 2019 und 2020.

Als Begründung führte der Bf. jeweils u.a. an, dass die Abrechnung der PVA und der Gesundheitskasse falsch gewesen sei. Keiner der beiden habe eine richtige Rückverrechnung wegen der Invaliditätspension gemacht. Das Finanzamt habe angenommen, dass Invaliditätspension und Reha-Geld bezogen werde und für den Zeitraum 1.3.2018 bis 20.6.2020 zu wenig Steuer bezahlt worden sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 31.5.2021** wies die Behörde die Beschwerden vom 20.5.2021 als unbegründet ab.

Mit Eingaben vom 1.6.2021 stellte der Bf. zu den o.a. Beschwerdevorentscheidungen **Vorlageanträge** gem. § 264 Abs. 1 BAO.

Die Beschwerden wurden mit **Vorlagebericht vom 10.6.2021** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 23.11.2023 übermittelte die Abgabenbehörde an das Bundesfinanzgericht ein Nachsichtsansuchen des Bf. vom 24.4.2023 zur Kenntnis.

Darin ersuchte der Bf. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, ergangen zu einem gleichgelagerten Fall, den ausgesetzten Betrag wegen sachlicher Unbilligkeit nachzusehen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die hier vorliegenden Beschwerden des Bf. vom 20.5.2021 richteten sich gegen die Bescheide vom 5.5.2021 betreffend die Abweisung von Anträgen gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2018, 2019 und 2020.

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Der Antrag ist vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides einzubringen.

Die gegenständlichen Anträge gem. § 299 BAO wurden gestellt zu den Einkommensteuerbescheiden für
das Jahr 2018 am 3.5.2021 zum Bescheid vom 20.1.2021,
das Jahr 2019 am 3.5.2021 zum Bescheid vom 20.1.2021,
das Jahr 2020 am 29.4.2021 zum Bescheid vom 25.3.2021.

Die angeführten Anträge waren somit rechtzeitig eingebracht.

§ 19 EStG 1988 lautet - Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19 Abs. 1 Einnahmen sind 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.

Abs. 2 Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

....

Der durch das Bundesfinanzgericht (BFG) zu beurteilende **Sachverhalt** ergab sich aus den vorliegenden Unterlagen des Bf., der Abgabenbehörde, der ÖGK, der PVA und aus den Lohnzetteln der bezugsauszahlenden Stelle.

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) bezog in den Jahren 2018 bis 2020 Rehabilitationsgeld der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse (NÖGK) bzw. der Österreichischen Gesundheitskasse (ÖGK).

In den ursprünglich ausgestellten Lohnzetteln für die genannten Jahre waren die Beträge als monatliche Krankengelder ausgewiesen und Lohnsteuer in Abzug gebracht worden.

Mit dem hier vorliegenden **Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt (PVA)** vom 26. Juni 2020 wurde dem Bf. der Anspruch auf Invaliditätspension rückwirkend ab 1. März 2018 für die weitere Dauer der Invalidität zuerkannt.

In diesem Bescheid war die Höhe der monatlichen Pension für die Zeiträume ab 1.3.2018 bis 31.12.2019 sowie ab 1.1.2020 angeführt.

Es war weiters die „Information über die Anweisung“ samt konkreter Berechnung enthalten. Der gesamte Nachzahlungsbetrag für die Zeit vom 1. März 2018 bis 30. Juni 2020 war abzüglich Krankenversicherungsbeitrag und Lohnsteuer angegeben. Es war ebenfalls angeführt, dass der Betrag zur Verrechnung mit der Ersatzforderung der ÖGK einbehalten werden wird.

Die Österreichische Gesundheitskasse (ÖGK) bestätigte mit Schreiben vom 23. Februar 2021, dass, infolge der dem Bf. nachträglich gewährten Eigenpension anstatt Rehabilitationsgeld, die bisherigen Leistungen der ÖGK für den Zeitraum 1.3.2018 bis 30.6.2020 mit der PVA gegenverrechnet und vollständig ersetzt worden waren.

Die bescheidmäßige Zuerkennung der Eigenpension hatte zur Folge, dass die Lohnzettel für die Jahre 2018 und 2019 durch die bezugsauszahlende Stelle zu berichtigen waren und diese der Abgabenbehörde übermittelt wurden.

Diese berichtigten Lohnzettel enthielten somit die bisherigen Bezüge unter dem Titel „Krankengeld“ sowie die jeweils dem Veranlagungsjahr zuzuordnenden Bezüge aus der gewährten Invaliditätspension der PVA.

Im Lohnzettel für das Jahr 2020 waren die Bezüge aus der Eigenpension sowie die Gegenverrechnung mit der ÖGK (als Abzug) enthalten. Damit wurden sämtliche bisherigen Auszahlungen der Krankenkasse, das Rehabilitationsgeld, ausgeglichen.

Die berichtigten Lohnzettel bildeten für die Jahre 2018 und 2019 die Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen und Erlassung neuer Sachbescheide. Die Erstveranlagung für das Jahr 2020 erfolgte auf Basis des Jahreslohnzettels. Die ergangenen Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Der Bf. beantragte die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gem. § 299 BAO für die Jahre 2018 vom 20.1.2021, 2019 vom 20.1.2021 und 2020 vom 25.3.2021.

Wenn der Bf. nun im gegenständlichen **Beschwerdeverfahren betreffend die Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Bescheide gem. § 299 BAO** argumentierte, dass es zu einer mehrfachen Verrechnung der Steuer in den gegenständlichen Jahren gekommen sei, obwohl die Auszahlung der gewährten Invaliditätspension erst im Jahr 2020 erfolgt sei, so war dazu

durch das BFG festzuhalten, dass die Besteuerung der Einkünfte aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des § 19 EStG 1988 in dieser Form zu erfolgen hatte.

Auch wenn die Pensionsnachzahlungen für die Jahre 2018 und 2019 erst im Jahr 2020 schlagend geworden waren, war der Zufluss jeweils in der entsprechenden Höhe in den Jahren des Anspruches, d.h. in den Jahren 2018 und 2019 festzustellen.

Dies begründete sich darin, dass 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 tatsächlichen Zuflusses, sondern in jenem Zeitraum als Einkünfte zu erfassen, für den der Anspruch besteht bzw. zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Somit waren im Fall des Bf. die ihm für die Jahre 2018 bzw. 2019 zuerkannten Beträge aus der Invaliditätspension in jeweils diesen Jahren als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

Diese Sonderbestimmung war jedoch nicht auf die aufgrund des Bescheides der PVA im Jahr 2020 erfolgte Rückzahlung / Rückverrechnung des Krankengeldes (Rehabilitationsgeldes) anzuwenden.

Nach der gesetzlichen Bestimmung des **§ 19 Abs. 2 EStG 1988** sind **Ausgaben** in jenem Jahr abzusetzen in dem sie geleistet wurden. Es wird somit dem steuerlichen Zu- und Abflussprinzip gefolgt.

Die dem Bf. aufgrund der Rückverrechnung des Rehabilitationsgeldes entstandenen Ausgaben waren, wie im Lohnzettel des Jahres 2020 angeführt und durch die ÖGK bestätigt, im Jahr 2020 in Abzug zu bringen.

Für den Bf. folgte daher aus der gesetzlichen Bestimmung des § 19 EStG 1988, dass sowohl das bisherig ausbezahlte Rehabilitationsgeld, als auch die später zuerkannte Invaliditätspension jeweils in jenem Kalenderjahr bezogen wurden bzw. als dem Anspruch entsprechend als bezogen galten, in dem die Beträge dem Bf. zugestanden waren bzw. zugesprochen worden waren.

Sowohl das in den Jahren 2018, 2019 und 2020 ausbezahlte Rehabilitationsgeld, als auch die für die Jahre 2018, 2019 und 2020 zuerkannten Bezüge der PVA berücksichtigte die Abgabenbehörde in den ergangenen Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre, auf Basis der ergangenen berechtigten Lohnzettel, zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Es lag daher keine, wie der Bf. vermeinte, ungerechtfertigte doppelte Besteuerung der Bezüge vor; es lagen auch keine falschen Abrechnungen der Gesundheitskassen bzw. der Pensionsversicherungsanstalt vor.

Die in Verbindung mit der bescheidmäßig zuerkannten Invaliditätspension erfolgte Rückverrechnung des Rehabilitationsgeldes (durch Gegenverrechnung mit der nachträglich für

dieselben Zeiträume zuerkannten Invaliditätspension) im Jahr 2020 konnte den bereits erfolgten Zufluss in den Vorjahren nicht mehr rückgängig machen.

Die Rückverrechnung war nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 in diesem Jahr, d.h. im Jahr 2020, bei Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der gesamten Höhe in Abzug zu bringen.

Wie das BFG den Einkommensteuerbescheiden entnehmen konnte, wurde das sich demnach für die Jahre 2018, 2019 und 2020 ergebende Einkommen unter Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen der Bemessung der Einkommensteuer zugrunde gelegt. Beantragte Beträge „Außergewöhnliche Belastung“ fanden entsprechend dem zu berücksichtigenden Selbstbehalt Eingang in die Berechnung (u.a. der Pauschbetrag iHv Euro 2.280 aufgrund Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel).

Die sich in den Jahren 2018 und 2019 ergebenden Steuernachforderungen sowie die Gutschrift im Jahr 2020 beruhten auf der Anwendung der Bestimmungen des § 19 EStG 1988. Die Berechnungen und Festsetzungen der Einkommensteuer waren dem Gesetz entsprechend erfolgt.

Da sich somit der Spruch der in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 vom 20.1.2021, 2019 vom 20.1.2021 und 2020 vom 25.3.2021 jeweils als richtig erwiesen hatte, lag kein Anwendungsfall des § 299 BAO vor.

Die Abgabenbehörde hatte die Anträge gem. § 299 BAO auf Aufhebung der Bescheide zu Recht mit Bescheiden vom 5.5.2021 abgewiesen.

Über die Beschwerden war wie im Spruch der Entscheidung angeführt zu entscheiden.

Anmerkung:

Einer im Ergebnis ggf. bewirkten überhöhten Besteuerung könnte nur im Wege einer Nachsicht nach § 236 BAO begegnet werden.

Zum bei der Abgabenbehörde eingebrachten Nachsichtsansuchen vom 24.4.2023 wird festgehalten, dass darüber durch die Abgabenbehörde zu entscheiden sein wird.

Zu Spruchpunkt II. (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 im Sinne des

Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 28. Mai 2024