

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 21. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2013 – 2016 nach der am 3.6.2024 am Bundesfinanzgericht in Wien in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von ***Vertreter*** für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.

a) Der Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2013 wird mit € 1.327,00 festgesetzt.

b) Der Einkommensteuerbescheid 2014 wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2014 wird mit € 2.865,00 festgesetzt.

c) Der Einkommensteuerbescheid 2015 wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2015 wird mit € 1.706,00 festgesetzt.

d) Der Einkommensteuerbescheid 2016 wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2016 wird mit € 5.498,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Bescheide

Am 10.3.2014 erließ das Finanzamt Baden Mödling (belangte Behörde; Rechtsvorgänger des Finanzamtes Österreich) auf Grund der Einkommensteuererklärung vom 7.2.2014 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013. Berücksichtigt wurden dabei ein Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt, der ***AB*** sowie des Arbeitsmarktservice (für die Ermittlung des Steuersatzes). Die Einkünfte der ***AB*** wurden dabei nicht für die Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes herangezogen.

Am 19.5.2015 erließ das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag auf Grund der Einkommensteuererklärung vom 2.3.2015 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014. Berücksichtigt wurden dabei ein Lohnzettel der ***AB***, des Arbeitsmarktservice (für die Ermittlung des Steuersatzes) in Form von Arbeitslosengeld und Notstandshilfe sowie der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse (für die Ermittlung des Steuersatzes) in Form von Krankengeld während der Arbeitslosigkeit. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden dabei nicht für die Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes herangezogen.

Am 20.7.2016 erließ das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag auf Grund der Einkommensteuererklärung vom 12.5.2016 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015. Berücksichtigt wurden dabei ein Lohnzettel der ***AB*** sowie des Arbeitsmarktservice (für die Ermittlung des Steuersatzes) in Form von Notstandshilfe. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden dabei nicht für die Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes herangezogen.

Am 19.5.2017 erließ das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag auf Grund der Einkommensteuererklärung vom 15.5.2017 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016. Berücksichtigt wurden dabei die Lohnzettel der ***AB*** sowie des Arbeitsmarktservice (für die Ermittlung des Steuersatzes) in Form von Notstandshilfe und der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse als Krankengelder. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden dabei nicht für die Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes herangezogen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht berücksichtigt. Einer dagegen gerichteten Beschwerde vom 16.5.2017 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.6.2017 entsprochen.

Am 15.12.2017 erließ die belangte Behörde für die Jahre 2013 bis 2016 Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2013-2016 und neue Sachbescheide für die Jahre 2013-2016. Als Begründung wurde in den Wiederaufnahmebescheiden angeführt, dass dem Finanzamt auf Grund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer Mitteilung über Transferleistungen erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im Veranlagungszeitraum schon existent waren.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15.12.2017 wurde ein geänderter Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigt, der letztlich zu einer Steuernachforderung von € 1.108,-- führte.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15.12.2017 wurde erstmalig ein Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigt. Die Steuernachforderung für 2014 betrug € 4.684,--.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15.12.2017 wurde erstmalig ein Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigt. Die Steuernachforderung für 2015 betrug € 2.197,--.

Im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 15.12.2017 wurde erstmalig ein Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigt. Die Steuernachforderung für 2016 betrug € 5.684,--.

Beschwerde

Mit Schreiben vom 21.12.2017 richtete der Beschwerdeführer für jedes Jahr eine Beschwerde an die belangte Behörde. In den Beschwerden wurde geltend gemacht, dass die Meldungen der PVA insofern falsch seien, als diese einen erst frühestens 2018 nachverrechneten und auch frühestens 2018 nur zu einem bestimmten Teil nach Abzügen des AMS (§ 23 Abs 6 AIVG) und den richtig gestellten Ruhensbestimmungen bei Krankengeldbezug (§ 90 ASVG) auszuzahlenden sonstigen Bezug als einen virtuellen und noch ungekürzten Jahresbezug enthielten, der im jeweiligen Jahr nicht ausbezahlt wurde.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 18.1.2018 hat die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide abgeändert. Für das

-) Jahr 2013 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von € 524,00;
-) Jahr 2014 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von € 3.180,00;
-) Jahr 2015 ergab sich keine Änderung;
-) Jahr 2016 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von € 315,00.

In der Begründung wurde angeführt, dass der Zufluss der bescheidmäßig im Jahre 2017 für den Zeitraum ab 1.11.2013 unbefristet zuerkannten Invaliditätspensionszahlungen im Jahr des Anspruches (2013, 2014, 2015 bzw. 2016) anzunehmen war. An der Erfassung der Pensionszahlungen in dem Jahr, für das der Anspruch bestehe, ändere sich infolge der auf Grund des Ersatzanspruches des AMS nachträglichen Einbehaltung durch die PVA nichts. Aus § 23 AIVG 1977 gehe in diesem Zusammenhang hervor, dass die Leistungsverrechnung zwischen der PVA und dem AMS im Wege einer Legalzession erfolgt sei.

Ganzjährig bezogene Einkünfte bzw. Einkünfte gem. § 2 Abs 3 Z 5 - 7 EStG 1988 seien aus der Hochrechnung herauszunehmen.

Einkünfte	von – bis	2013	2014	2015	2016
Fa. [REDACTED]	1.1 – 31.12	3693,00	3693,00	3801,00	
Fa. [REDACTED]	1.1 – 30.4				1267,00
PVA	1.1 – 31.12	24129,00	20636,28	24315,12	16651,75
V + V		0,00	1355,22	2257,44	3166,02
Gesamtbetrag Einkünfte ohne Umrechnung		27822,00	25684,50	30373,56	21084,77

Vorlageantrag

Am 26.1.2018 langten bei der belangten Behörde Vorlageanträge für die Jahre 2013-2016 in Papierform per Post ein. In den Vorlageanträgen wurde vorgebracht, dass die Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG nur eine Bestimmung zum Vorteil des Steuerzahlers aufgrund der durchschnittlichen mehrmonatigen Bearbeitungszeit bei bestimmten amtswegig bearbeiteten Bezügen wie Pensionen sei und keine neue oder zusätzliche Belastung des Steuerzahlers sogar noch vor Erhalt irgend welcher Nachzahlungen bewirken soll. Im gegenständlichen Fall handle es sich eindeutig um eine gerichtliche Entscheidung eines gerichtlichen Vergleiches vom 06.09.2017 und seien daher sämtliche mit dieser gerichtlich festgesetzten Anspruchsberechtigung verbundenen Nachzahlungen im Laufe des Jahres 2018 oder später iSd § 67 Abs. 8 lit. c) oder lit. a) EStG mit dem Nachzahlungsbetrag (Zuflussprinzip iVm § 67 EStG) zu versteuern.

Die Bedingung für die Anwendung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG wäre im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil der Bescheid für eine bescheidmäßige Absprache über die Nachzahlungsansprüche des Beschwerdeführers rechtlich gar nicht existiert, zumal dieser durch die Inanspruchnahme des Rechtsmittels einer Klage nach dem ASGG gemäß § 71 Abs. 1 ASGG sofort nach Zustellung wieder außer Kraft getreten wäre. Es liege daher dieses „bescheidmäßige Absprechen“ im Sinne des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG in keiner Weise vor.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht vom 14.3.2018 angeführt, dass die Versteuerung der im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens nachträglich zuerkannten

Berufsunfähigkeitspension für die Kalenderjahre 2013 – 2016 strittig wäre. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt „die Vorlage gem. § 279 Abs 1 BAO als unbegründet abzuweisen“.

Erstverfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Im Jahr 2019 gab das Landesgericht Wr. Neustadt als Arbeits- und Sozialgericht gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass das Verfahren ***GZ_ASG*** durch Klagsrückziehung am 30.04.2019 beendet wurde. Im Verfahren ***GZ_ASG*** machte der Beschwerdeführer vor dem Sozialgericht höhere Ansprüche gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt geltend.

Im Jahr 2020 gab die Pensionsversicherungsanstalt gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass die Klage gegen den Bescheid vom 12.12.2017, mit dem eine Invaliditätspension ab 1.11.2013 zuerkannt wurde, zurückgezogen wurde und dies mit gerichtlichem Beschluss vom 7.5.2019 zur Kenntnis genommen wurde.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass von der Pensionsversicherungsanstalt zunächst € 82.251,04 mit Bescheid vom 12.12.2017 für das Arbeitsmarktservice Steiermark einbehalten wurden und davon am 9.7.2018 an das AMS € 31.163,36 und am 30.8.2018 € 7.316,09 an Frau ***Bf1_Gattin*** und € 43.771,59 an den Beschwerdeführer überwiesen wurde.

Im Jahr 2020 hat das Finanzamt mit Zustimmung des Beschwerdeführers neue Bescheide erlassen. Im Vergleich zu den bislang angefochtenen Bescheiden ergaben sich folgende Änderungen:

Jahr	Änderung	festgesetzte Einkommensteuer
Einkommensteuer 2013:	keine Änderung	€ 674,00
Einkommensteuer 2014:	Nachforderung 6 Euro	€ 841,00
Einkommensteuer 2015:	Nachforderung 3 Euro	€ 1.703,00
Einkommensteuer 2016:	Gutschrift 1.525 Euro	€ 5.484,00

Der Beschwerdeführer war mit diesen Erledigungen jedoch nicht einverstanden, weil das Finanzamt die Rückzahlung an das AMS Steiermark im Jahr 2017 nicht als abzugsfähige Werbungskosten anerkannte.

Das Arbeitsmarktservice gab gegenüber dem Bundesfinanzgericht die endgültige Höhe der Ersatzforderung von € 31.375,23 wie folgt an:

Datum		Anzahl	Leistungsart	ausbezahlt €	ausbezahlt €
von	bis	Tage		täglich	gesamt
29.11.2013	29.01.2014	62	ALG	45,81	2.840,22
06.08.2014	07.09.2014	33	ALG	45,81	1.511,73
04.12.2014	08.12.2014	5	ALG	45,81	229,05
09.12.2014	31.12.2014	23	NH	42,30	972,90
01.01.2015	16.03.2016	441	NH	41,33	18.226,53
19.03.2016	31.03.2016	13	NH	41,33	537,29
14.04.2016	30.04.2016	17	NH	41,33	702,61
17.05.2017	01.10.2017	138	ALG	46,05	6.354,90
Summe Pensionsvorschuss 29.11.2013 bis 01.10.2017					31.375,23

Ergänzend wurde ausgeführt, dass von der PVA am 12.07.2018 € 31.163,36 zurückerstattet und in Folge vom AMS die nicht gedeckte Ersatzforderung iHv € 211,87 abgeschrieben wurde.

Mündliche Verhandlung

Zum Sachverhalt wurde vom Beschwerdeführer ergänzt, dass sein Vorbringen in den Beschwerden ohne Berücksichtigung der vielen Rechtsauskünfte erstattet wurde, die er nachträglich eingeholt habe. Zusätzlich hat der Beschwerdeführer eine Berechnung vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass jene Spalten, die die Jahre 2013 bis 2016 betreffen, ident sind. Zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 ergänzte der Vertreter der belangten Behörde, dass dieser Bescheid hinsichtlich der darin angeführten Hochrechnung falsch sei, weil tatsächlich gar keine Hochrechnung durchzuführen sei. Der Umrechnungszuschlag sei zu löschen, weil es keine AMS-Bezüge mehr gab.

Zum Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 gab der Beschwerdeführer an, dass er dagegen eine Klage erhoben habe, weil darin Versicherungsbeiträge zur gewerblichen Sozialversicherung für das Jahr 2008 nicht berücksichtigt worden wären. Im gerichtlichen Verfahren habe sich dann herausgestellt, dass nur solche Beiträge zu berücksichtigen seien, die in seinem Fall bis 1.10.2010 bezahlt wurden. Tatsächlich seien diese Sozialversicherungsbeiträge jedoch erst später bezahlt worden. Daraufhin habe er seine Klage zurückgezogen. Die Pensionsversicherungsanstalt habe keinen neuen Bescheid erlassen, sondern sich an den Bescheid vom 12.12.2017 gehalten.

Das Finanzamt hat für die Jahre 2013-2015 und 2017 die Abweisung der Beschwerde beantragt; für 2016 eine Abänderung zu Gunsten des Beschwerdeführers.

Entscheidung vom 15.4.2021

Das Bundesfinanzgericht hat der Beschwerde teilweise Folge gegeben und dabei folgende Einkünfte bzw. Einkommen ermittelt und der Besteuerung unterzogen:

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2013 zunächst bis 31. Oktober 2013 eine vorläufige Berufsunfähigkeitspension von der Pensionsversicherungsanstalt bezogen. Von 29. November 2013 bis 31. Dezember 2014 habe er steuerfreie Leistungen des Arbeitsmarktservice und einer Gebietskrankenkasse bezogen. Im Jahr 2015 habe der Beschwerdeführer ausschließlich steuerfreie Leistungen des Arbeitsmarktservice bezogen. Von 1. Jänner 2016 bis 1. Oktober 2017 habe er steuerfreie Leistungen des Arbeitsmarktservice und steuerpflichtige Leistungen einer Gebietskrankenkasse (Krankengeld) bezogen.

Mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12. Dezember 2017 seien dem Beschwerdeführer Pensionseinkünfte - rückwirkend ab dem 1. November 2013 - zuerkannt worden, was zur Ausstellung von Lohnzetteln für die betreffenden Jahre durch die Pensionsversicherungsanstalt geführt habe. Gegen diesen Bescheid habe der Beschwerdeführer zunächst eine Klage beim Landesgericht W erhoben, die Klage jedoch am 30. April 2019 zurückgezogen.

Von den mit Bescheid vom 12. Dezember 2017 zugesprochenen Pensionseinkünften (samt Nachzahlungen) habe die Pensionsversicherungsanstalt die anfallende Lohnsteuer in Abzug gebracht und den verbleibenden Nettobetrag zwecks Verrechnung mit dem Arbeitsmarktservice - aufgrund der in § 23 Abs. 6 ALVG geregelten Legalzession - zurückbehalten. Nach Überweisung des von der Legalzession umfassten Betrages an das Arbeitsmarktservice sei der verbleibende Betrag im Jahr 2018 an den Mitbeteiligten ausgezahlt worden.

Die Leistungen des Arbeitsmarktservice wurden unverändert steuerfrei belassen (wie schon in den angefochtenen Bescheiden des Finanzamtes).

Betragsmäßig wurden die Abgaben wie folgt festgesetzt:

	2013	2014	2015	2016
Pensionsversicherungsanstalt	24.145,04	20.731,78	24.412,20	16.750,01
				14.829,83
				-
	3.693,00	3.693,00	3.801,00	11.388,19
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00	- 132,00	- 132,00	- 132,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	176,92	1.407,61	2.257,44	3.166,02
Veranlagungsfreibetrag	- 176,92	- 52,39	-	-
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.706,04	25.648,00	30.338,64	46.002,05
Pauschbetrag Sonderausgaben	- 60,00	- 60,00	- 60,00	- 60,00
Kirchenbeitrag	- 87,30	- 93,12	- 93,12	-
Einkommen	27.558,74	25.494,88	30.185,52	45.942,05
Umrechnung				
Steuer	6.215,74	5.323,86	7.350,89	12.575,66
AVAB	-494	-669	-494	0
ANAB	-54	-54	-54	0
VAB	-291	-291	-291	-400
	5.376,74	4.309,86	6.511,89	12.175,66
Anpassung Durchschnitt		- 1,23		
Steuer sonst. Bezüge	242,13	212,18	244,93	334,73
Einkommensteuer	5.618,87	4.520,81	6.756,82	12.510,39
Anrechenb. Lohnsteuer	- 4.945,31	-3679,43	-5051,08	-7034,56
Runden	0,44	- 0,38	0,26	0,17
Festgesetzte Einkommensteuer	674,00	841,00	1.706,00	5.476,00

Revision

Das Finanzamt hat gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.4.2021 eine Revision erhoben. Mit Erkenntnis vom 14.12.2023, Ro 2021/13/0013 – Ra 2021/13/0101 hat der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben und dazu ausgeführt (auszugsweise):

„Wird die beantragte Leistung aus der Pensionsversicherung nicht zuerkannt, so gilt der Vorschuss gemäß § 23 Abs. 8 AIVG als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird die beantragte Leistung hingegen zuerkannt, ist die gewährte Leistung des Arbeitsmarktservice als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte - und zuerkannte - Leistung aus der Pensionsversicherung zu beurteilen (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025). Dies gilt für alle in § 23 Abs. 1 AIVG genannten Leistungen.

Zugleich stellt die Rückzahlung der erhaltenen Vorschüsse an das Arbeitsmarktservice - im Wege der Legalzession gemäß § 23 Abs. 6 AIVG - eine als Werbungskosten - im Abflusszeitpunkt

- zu berücksichtigende Erstattung von Einnahmen gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 dar (vgl. erneut VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

[...]

Wird die beantragte Pensionsleistung zuerkannt, sind daher die vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse nachträglich als steuerpflichtige Bezüge zu erfassen. Wird - wie im vorliegenden Revisionsfall - die beantragte Pensionsleistung nicht im selben Jahr, in dem die vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse bezogen wurden, sondern in einem späteren Jahr zuerkannt, hat die Erfassung der Vorschüsse als steuerpflichtige Einkünfte in den jeweiligen Jahren, in denen sie bezogen worden sind, zu erfolgen.

Das Bundesfinanzgericht hätte daher mit den angefochtenen Entscheidungen die - nunmehr steuerpflichtigen - Vorschüsse neben den gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die jeweiligen Kalenderjahre zu verteilende Pensionsnachzahlung erfassen und die entsprechende Einkommensteuer festsetzen müssen.“

Fortgesetztes Verfahren – Beschluss

Mit Beschluss vom 8.3.2024 hat das Bundesfinanzgericht den Verfahrensparteien die auf die Jahre 2013 – 2016 entfallenden Beträge, die das AMS im Rahmen der Legalzession von der Pensionsversicherungsanstalt zurückgefordert hatte, wie folgt bekannt gegeben:

Jahr	Höhe
2013	1.511,73
2014	4.042,17
2015	15.085,45
2016	4.380,98
	25.020,33

Darüber hinaus wurden beide Verfahrensparteien eingeladen, sich zur Anwendbarkeit der § 19 Abs 2 und 2 EStG (BGBl I 108/2022) sowie des § 124b Z 399 EStG (BGBl I 108/2022) auf das fortgesetzte Verfahren zu äußern.

Mit E-Mail vom 14.4.2024 gab der Beschwerdeführer hinsichtlich der Jahre 2013 – 2016 Folgendes bekannt:

„Zu Rubrik II zu RV/7100017/2024 nehme ich wie folgt Stellung:

Die Verteilung der bezogenen und über Legalzession zurückbezahlten AMS-Pensionsvorschüsse konnte ich mit dem mir zugestellten AMS Bescheid vom 18.06.2018, Anlage ./A, für die Jahre 2013 und 2015 exakt nachvollziehen, für die Jahre 2014 und 2016 habe ich Differenzbeträge errechnet.

Ich bitte daher um Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit für die Jahre 2014 und 2016.

Zu Rubrik III zu RV/7100017/2024 nehme ich wie folgt Stellung:

Aufgrund der vollständigen Stornierung der AMS-Bezüge in den Jahren 2013 bis 2016 ist die

Stellungnahme zu Rubrik III etwa gleich zur Stellungnahme zu Rubrik II:

Die Verteilung der bezogenen und über Legalzession zurückbezahlten AMS-Pensionsvorschüsse konnte ich mit dem mir zugestellten AMS Bescheid vom 18.06.2018, Anlage ./A, für die Jahre 2013 und 2015 exakt nachvollziehen, für die Jahre 2014 und 2016 habe ich Differenzbeträge errechnet, die das nicht ausbezahlte und daher abgeschriebene Mehrverlangen des AMS rechtfertigen könnten.

Ich bitte daher um Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit für die Jahre 2014 und 2016.

Zu Rubrik IV zu RV/7100017/2024 nehme ich wie folgt Stellung:

Das Bundesgesetzblatt Nr. I Nr. 108/2022 ist erst mit 20.07.2022 in Kraft getreten.

Diesbezüglich ist der Hinweis vom Gesetzgeber:

Beachte

Bezugszeitraum: Abs. 1: ab 1.1.2011 (Veranlagungsjahr 2011) vgl. § 124b Z 199

Abs. 1 Z 2: ab 1.1.2011 (Veranlagungsjahr 2011) vgl. § 124b Z 204

Abs. 1 Z 2 und Abs. 2: ab 1.1.2022 vgl. § 124b Z 399

in einem gewissen Widerspruch zum Erkenntnispruch des VwGH in seinem diesbezüglichen Revisionserkenntnis Ro 2021/13/0013 und Ra 2021/13/0101 zu sehen, wonach Einnahmen und Ausgaben für AMS-Bezüge bzw. AMS-Pensionsvorschüsse in das Jahr zuzuordnen sind, für welches sie getätigt wurden.

Trotzdem ist der Beschwerdeführer mit dieser vom VwGH in seinen Revisionserkenntnissen vorgegebenen Vorgangsweise („Einnahmen“ und „Ausgaben für Rückzahlungen von Einnahmen“ strikt für das Jahr, für welches sie getätigt wurden, steuerlich zu behandeln) einverstanden, wenn die weiteren AMS-Bezüge von 2017 des Beschwerdeführers, die ihm obwohl im Zeitraum der Pensionsnachzahlung bis 31.10.2017 gelegen, vom AMS direkt zur Rückzahlung verrechnet wurden, ebenfalls für 2017 als „Werbungskosten“ gemäß der Anlagen ./B1 bis ./B4 und ./C1 bis ./C2 als weitere Ausgaben für Rückzahlungen für das Jahr 2017 in der Höhe von € 6.829,57 (siehe Anlage ./C2 - Exekutionsbewilligung) berücksichtigt werden, da in diesem Fall keine Vermischung von „Teilausgaben für Nachzahlungen von Einnahmen“ mit Zuordnung zu 2017 und anderen „Teilausgaben für Nachzahlungen von Einnahmen“, die sich nur von der Zahlungsart unterscheiden, mit Zuordnung zu einem anderen Jahr zulässig sein kann. Steuerlich ist daher der gesamte Rückzahlungsbetrag an erhaltenen Pensionsvorschüssen für 2017 als Ausgaben für 2017 und somit € 12.972,60 zu berücksichtigen.

Nähere Ausführungen dazu sind in der Rubrik „Zu Rubrik II zu RV/7100018/2024“ und „Zu Rubrik III zu RV/7100018/2024“ enthalten.“

Die Überschrift und der Text zu „Zu Rubrik IV zu RV/7100017/2024 nehme ich wie folgt Stellung:“ findet sich sowohl auf Seite 2 und 3 als auch auf Seite 5 und 6 des Schreibens vom 14.4.2024.

Das Finanzamt gab zum Beschluss vom 8.3.2024 keine Stellungnahme ab.

Beschluss vom 19.4.2024

Mit Beschluss vom 19.4.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer um Bekanntgabe, wie sein Vorbringen im Antwortschreiben vom 14.4.2024 zu verstehen sei, in dem auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14.12.2023 verwiesen wird, zumal darin vorgebracht wird, dass der Beschwerdeführer damit einverstanden wäre Einnahmen und Ausgaben für Rückzahlungen von Einnahmen strikt für das Jahr, für welches sie getätigt wurden, steuerlich zu behandeln, wenn weitere AMS-Bezüge als Werbungskosten behandelt werden. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts findet sich im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs jedoch die Aussage, dass Werbungskosten im Abflusszeitpunkt und die Pensionsvorschüsse in jenem Jahr zu berücksichtigen sind, für die sie geleistet wurden.

Schließlich wurde dem Beschwerdeführer noch die exakte Ermittlung der AMS-Vorschüsse mitgeteilt, zumal der Beschwerdeführer in seinem Antwortschreiben vom 14.4.2024 um eine nochmalige Überprüfung ersuchte.

Mit E-Mail vom 10.5.2024 beantragte der Beschwerdeführer die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Eine ziffernmäßige Bekanntgabe der vom Beschwerdeführer behaupteten Differenzen in den Jahren 2014 und 2016 erfolgte nicht. Hinsichtlich des Ersuchens um Bekanntgabe, wie das Antwortschreiben vom 14.4.2024 zu verstehen sei, führte der Beschwerdeführer aus, dass er sich weitere Antragstellungen je Veranlagungsjahr bis zur mündlichen Verhandlung vorbehalte.

Mündliche Verhandlung

Zu den Differenzen gab der Beschwerdeführer an, dass diese zwischen € 50 und € 200 liegen, weil das AMS den Zeitraum immer mit „von“ und „bis“ anführt und die Tage nicht nachvollziehbar seien. Zu den steuerfreien Krankenkassenleistungen führte der Beschwerdeführer aus, dass diese in derselben Höhe wie die AMS-Bezüge zustehen. Wenn für zwei Tage ein Krankengeldbezug in Höhe von € 82,66 zusteht, entspricht dies einem Taggeld von € 41,33.

Zu den AMS-Vorschüssen führte der Beschwerdeführer aus, dass sich durch die Erfassung mit dem normalen Steuersatz erhebliche Nachzahlungen ergeben. Der Antrag, die Rückzahlung für jenes Jahr zu erfassen, für das die Rückzahlung geleistet wurde, sei für die Jahre 2015-2017 für ihn interessant, weshalb der Antrag für diese Jahre gestellt werde. Auf das Jahr 2015 entfallen aus Sicht des Beschwerdeführers € 15.085,45; auf 2016 € 4.380,98. Zur Anwendung des § 124b Z 399 EStG gab das Finanzamt zu bedenken, ob diese Bestimmung nicht nur für solche Rückzahlungen anzuwenden ist, die nach 2022 erfolgten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog bis 31.10.2013 von der Pensionsversicherungsanstalt eine Berufsunfähigkeitspension. Die Pensionsversicherungsanstalt übermittelte dafür ursprünglich einen Lohnzettel für den Zeitraum 1.1.2013-31.10.2013 in Höhe von € 20.426,30 (Kennziffer 245).

Von 29.11.2013 bis 31.12.2014 bezog der Beschwerdeführer zunächst steuerfreie Leistungen des Arbeitsmarktservices oder einer Gebietskrankenkasse. Im Jahr 2015 bezog der Beschwerdeführer nur steuerfreie Leistungen des Arbeitsmarktservices. Von 1.1.2016 bis 1.10.2017 bezog der Beschwerdeführer steuerfreie Leistungen des Arbeitsmarktservices und einer Gebietskrankenkasse sowie steuerpflichtige Leistungen der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse (Krankengeld).

Daneben bezog der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus einem Dienstverhältnis (**AB**, **EF**) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am 6. September 2017 schloss der Beschwerdeführer vor dem Landesgericht Leoben einen Vergleich mit der PVA Landesstelle Steiermark, wobei sich diese verpflichtete, dem Beschwerdeführer die Berufsunfähigkeitspension in gesetzlicher Höhe über den 31.10.2013 hinaus unbefristet zu gewähren. Der Text des Vergleichs lautet: „Die beklagte Partei verpflichtet sich der klagenden Partei die Invaliditätspension in der gesetzlichen Höhe über den 31. Oktober 2013 hinaus unbefristet zu gewähren.“

Mit dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 wurden dem Beschwerdeführer Pensionseinkünfte zuerkannt. Gegen diesen Bescheid hat der Beschwerdeführer eine Klage beim Landesgericht Wr. Neustadt erhoben. Am 30.4.2019 wurde die Klage zurückgezogen. Die Pensionsversicherungsanstalt ermittelte auf Grund des vor Gericht am 6. September 2017 geschlossenen Vergleichs die Höhe der Berufsunfähigkeitspension.

Mit Bescheid des Arbeitsmarktservice Leoben vom 18.6.2018 wurden sowohl die Zeiten als auch die tägliche Höhe des Arbeitslosengeldes bzw der Notstandshilfe als Vorschussleistung auf die Berufsunfähigkeitspension festgestellt. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesverwaltungsgericht mit Erkenntnis vom 28.10.2019 (schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019) abgewiesen.

Am 5.7.2018 hat das Arbeitsmarktservice Leoben die Ersatzforderung für die Pensionsvorschüsse für den Zeitraum 29.11.2013 bis 1.10.2017 mit € 31.375,23 der Pensionsversicherungsanstalt bekannt gegeben. Die Pensionsversicherungsanstalt hat eine

Ersatzforderung in der Höhe von € 31.163,36 anerkannt und an das Arbeitsmarktservice überwiesen. Die Differenz in Höhe von € 211,87 entfällt auf den Zeitraum Mai 2017 und wurde vom Arbeitsmarktservice abgeschrieben.

Nachdem der Beschwerdeführer seine Zustimmung zur Aufhebung der bisherigen Einkommensteuerbescheide 2013-2016 erteilt hatte, erließ die belangte Behörde - nach Aufhebung der bisherigen Bescheide gemäß § 300 BAO - neue Einkommensteuerbescheide 2013-2016. Dagegen brachte der Beschwerdeführer erneut eine Beschwerde ein.

Im Jahr 2013 bezog der Beschwerdeführer folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	24.145,04 €
AB - ***Ort1***	3.693,00 €
AMS-Pensionsvorschuss	1.511,73 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	176,92 €

Im Jahr 2014 bezog der Beschwerdeführer folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	20.731,78 €
AB - ***Ort1***	3.693,00 €
AMS-Pensionsvorschuss	4.042,17 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.407,61 €

Daneben erhielt der Beschwerdeführer im Jahr 2014 noch steuerfreies Krankengeld von der GKK Steiermark in Höhe von € 3.985,47 für 87 Tage. Die Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt sowie von ***AB*** sind ganzjährig angefallen; der AMS-Pensionsvorschuss wurde für folgende Tage ausbezahlt:

	von	bis	Betrag	Tage
AMS Pensionsvorschuss	01.01.2014	29.01.2014	1.328,49	29
AMS Pensionsvorschuss	06.08.2014	07.09.2014	1.511,73	33
AMS Pensionsvorschuss	04.12.2014	08.12.2014	229,05	5
AMS Pensionsvorschuss	09.12.2014	31.12.2014	972,90	23

Im Jahr 2015 bezog der Beschwerdeführer folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	24.412,20 €
AB - ***Ort1***	3.801,00 €
AMS-Pensionsvorschuss	15.085,45 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.257,44 €
--	------------

Im Jahr 2016 bezog der Beschwerdeführer folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	16.750,01 €
AB - ***Ort1***	1.267,00 €
AB - ***Ort1***	10.121,19 €
AMS-Pensionsvorschuss	4.380,98 €
NÖGKK	867,05 €
NÖGKK	2.281,50 €
NÖGKK	547,56 €
NÖGKK	1.368,90 €
NÖGKK	1.368,90 €
NÖGKK	2.829,06 €
NÖGKK	182,52 €
NÖGKK	2.555,28 €
NÖGKK	91,26 €
NÖGKK	2.737,80 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.257,44 €
--	------------

Daneben erhielt der Beschwerdeführer im Jahr 2016 noch steuerfreies Krankengeld von der GKK Steiermark in Höhe von € 82,66 für zwei Tage.

Der Nachzahlungsbetrag wurde zunächst von der Pensionsversicherungsanstalt einbehalten und erst im Juli 2018 kam es zu einer Überweisung der Ersatzforderung an das Arbeitsmarktservice. Der Beschwerdeführer erhielt einen Restbetrag in Höhe von € 43.771,59 im August 2018 von der Pensionsversicherungsanstalt überwiesen.

Die Leistungen des Arbeitsmarktservice betragen in den Jahren 2013-2016:

Jahr	Höhe
2013	1.511,30
2014	4.042,62
2015	15.085,45
2016	4.380,98
	<u>25.020,35</u>

In der mündlichen Verhandlung beantragte der Beschwerdeführer, die Rückzahlung der AMS-Vorschüsse für die Jahre 2015 und 2016 im jeweiligen Veranlagungsjahr als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide durch die belangte Behörde gründet sich auf der Zustimmungserklärung des Beschwerdeführers, die vom Bundesfinanzgericht an die belangte Behörde mit Beschluss vom 14.5.2020 weitergeleitet wurde. Die belangte Behörde hat sodann einen Bescheid gem. § 300 BAO sowie neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2016 in Abschrift vorgelegt. Mit Schreiben vom 17.6.2020 brachte der Beschwerdeführer gegen die Bescheide vom 2.6.2020 erneut eine Beschwerde ein, was sich aus dem Akteninhalt ergibt und unstrittig ist.

Im Jahr 2013 hat der Beschwerdeführer bei der Pensionsversicherungsanstalt einen Antrag auf Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension gestellt und dies auch dem AMS mitgeteilt. Der Antrag wurde zunächst abgewiesen und sodann eine Klage beim Landesgericht Leoben eingebracht – mit der Geschäftszahl *****GZ_ASG2*****; dies ergibt sich aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung am Bundesverwaltungsgerichts am 28.10.2019. Die diesbezügliche Aussage, die von einer Vertreterin des AMS stammt, ist insbesondere deshalb glaubhaft, weil dem Beschwerdeführer bis 31.10.2013 eine vorläufige Berufsunfähigkeitspension gewährt wurde und es naheliegt, im Zusammenhang mit dem Ende dieser vorläufigen Leistung einen neuen Antrag zu stellen. Darüber hinaus ist aus der Geschäftszahl der Klage beim Landesgericht ersichtlich, dass diese Klage im Jahr 2016 erhoben wurde.

Die Feststellung, dass am 6.9.2017 vor dem Landesgericht Leoben ein Vergleich mit der Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle Steiermark abgeschlossen wurde, ergibt sich insbesondere aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Vergleichsausfertigung des Landesgerichts Leoben. Auch im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 wird auf diesen Vergleich ausdrücklich hingewiesen und so kam es zu einer Ermittlung der Höhe der Berufsunfähigkeitspension des Beschwerdeführers ab 1.11.2013. Darüber hinaus ist dieser Vergleich im Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 16.12.2019 zur Geschäftszahl *****GZ BVwG***** wie folgt beschrieben:

*„1.3. Mit Bescheid vom 12.12.2017, AZ *****GZ_PVA*****, stellte die PVA auf Grund des am 06.09.2017 mit dem BF geschlossenen Vergleichs die Pensionshöhen wie folgt fest: [...]“*

Die Feststellung, dass die Klage gegen den Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) vom 12.12.2017 zurückgezogen wurde, gründet sich vor allem auf die Auskunft des Landesgerichts Wr. Neustadt, die vom Bundesfinanzgericht eingeholt wurde. Darin wird bekannt gegeben, dass das Verfahren „*****GZ_ASG*****“ durch Klagsrückziehung am 30.4.2019 beendet wurde. Die Pensionsversicherungsanstalt hat mit Schreiben vom 11.2.2020 gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben, dass mit Bescheid vom 12.12.2017 die Invaliditätspension ab 1.11.2013 zuerkannt wurde und die Klagsrückziehung zur Kenntnis genommen wurde.

Aus dem Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 9.7.2018 geht hervor, dass im Jahr 2018 ein Teil der mit Bescheid vom 12.12.2017 zuerkannten Pension in Höhe von € 31.163,36 an das Arbeitsmarktservice Steiermark überwiesen wurde.

Die Feststellungen zum Bescheid vom 18.6.2018, in dem die Höhe der Pensionsvorschüsse durch das AMS festgestellt wurden, gründen sich einerseits auf eine Einsichtnahme in diese Erledigung und andererseits auf das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts (vom 28.10.2019; schriftliche Ausfertigung vom 16.12.2019), mit dem die Beschwerde gegen diesen Feststellungsbescheid als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Feststellungen zu den Einkünften und den übermittelten bzw. in den angefochtenen Bescheiden verarbeiteten Lohnzetteln ergeben sich aus dem Akteninhalt.

Im Erstbescheid **2013** (vom 10.3.2014) wurden Einkünfte der Pensionsversicherungsanstalt von 1.1.2013 bis 31.10.2013 angesetzt. Dies passt mit dem übrigen Akteninhalt überein, wonach dem Beschwerdeführer von der Pensionsversicherungsanstalt eine Invaliditätspension zunächst nur bis 31.10.2013 gewährt wurde. Weiters wurden im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 10.3.2014 Bezüge des AMS für den Zeitraum 29.11.2013 bis 31.12.2013 berücksichtigt (im Rahmen des besonderen Progressionsvorbehalts). Erst im Jahr 2017 verfügte die belangte Behörde eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2013 und berücksichtigte Einkünfte der Pensionsversicherungsanstalt für das ganze Jahr.

Im Ergebnis bezog der Beschwerdeführer ganzjährig Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 24.145,04 und von *****AB***** in Höhe von € 3.693. Hinsichtlich des AMS-Pensionsvorschusses in Höhe von € 1.511,73 gab der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 14.4.2024 an, dass er den Pensionsvorschuss für das Jahr 2013 exakt nachvollziehen konnte.

Ähnlich gestaltet sich der Sachverhalt für das Jahr **2014**. Im Erstbescheid 2014 vom 19.5.2015 wurden nur die Einkünfte vom privaten Arbeitgeber des Beschwerdeführers sowie steuerfreie Leistungen des AMS und der Gebietskrankenkasse angesetzt, jedoch keine Einkünfte der Pensionsversicherungsanstalt. Erst nach der Wiederaufnahme des Verfahrens durch die belangte Behörde im Jahr 2017 wurden ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Pensionsversicherungsanstalt angesetzt. Dazu übermittelte die Pensionsversicherungsanstalt einen Lohnzettel mit steuerpflichtigen Einkünften in Höhe von € 20.731,78. Zusätzlich erhielt der Beschwerdeführer ganzjährige Einkünfte von *****AB***** (laut Lohnzettel) in Höhe von € 3.693. Die AMS-Pensionsvorschüsse, die nur für einen Teil des Jahres 2014 geleistet wurden, betrugen in Summe € 4.042,17 und setzen sich wie folgt zusammen:

	von	bis	Betrag
AMS Pensionsvorschuss	01.01.2014	29.01.2014	1.328,49
AMS Pensionsvorschuss	06.08.2014	07.09.2014	1.511,73
AMS Pensionsvorschuss	04.12.2014	08.12.2014	229,05
AMS Pensionsvorschuss	09.12.2014	31.12.2014	972,90

4.042,17

von	bis	Tage	€ / Tag	Betrag
01.01.2014	29.01.2014	29	45,81	1.328,49
06.08.2014	07.09.2014	33	45,81	1.511,73
04.12.2014	08.12.2014	5	45,81	229,05
09.12.2014	31.12.2014	23	42,30	972,90
				<u>4.042,17</u>

Dieselben Summen finden sich auch in der Aufstellung über die Rückforderung vom AMS-Vorschüssen:

Datum		Anzahl	Leistungsart	ausbezahlt €	ausbezahlt €
von	bis	Tage		täglich	gesamt
29.11.2013	29.01.2014	62	ALG	45,81	2.840,22
06.08.2014	07.09.2014	33	ALG	45,81	1.511,73
04.12.2014	08.12.2014	5	ALG	45,81	229,05
09.12.2014	31.12.2014	23	NH	42,30	972,90

Insofern ist der Einwand des Beschwerdeführers, dass die Rückforderungssummen (= ausgezahlte Pensionsvorschüsse) nicht nachvollziehbar wären, nicht nachvollziehbar.

Neben den AMS-Pensionsvorschüssen meldete die Steiermärkische Gebietskrankenkasse den Bezug von steuerfreiem Krankengeld während der Arbeitslosigkeit wie folgt:

LZ-Art	Zeitraum			Betrag
3(2)	0809-2909	Stmk.	Gebietskrankenkasse	1.007,82
3(2)	3009-1710	Stmk.	Gebietskrankenkasse	824,58
3(2)	1810-1111	Stmk.	Gebietskrankenkasse	1.145,25
3(2)	1211-0312	Stmk.	Gebietskrankenkasse	1.007,82
				<u>3.985,47</u>

Insgesamt wurden im Zeitraum 8.9.2014 bis 3.12.2014 für 87 Tage € 3.985,47 an steuerfreiem Krankengeld bezogen. Dies ergibt einen Tagesbetrag von € 45,81 (3.985,47 / 87).

Genauso verhält es sich auch im Jahr **2015**. Die Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt wurden erst nach der Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2017 angesetzt. Zuvor waren im Einkommensteuerbescheide nur die Einkünfte des privaten Arbeitgebers sowie steuerfreie Leistungen des AMS (Notstandshilfe) im Bescheid enthalten. Hinsichtlich des AMS-Pensionsvorschüsse in Höhe von € 15.085,45 gab der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 14.4.2024 an, dass er den Pensionsvorschuss für das Jahr 2015 exakt nachvollziehen konnte.

Im Einkommensteuerbescheid **2016** (Erstbescheid vom 19.5.2017) sind steuerpflichtige Einkünfte der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse, steuerfreie Bezüge des AMS (Notstandshilfe) und die Einkünfte des privaten Arbeitgebers enthalten. Auf Grund einer

Wiederaufnahme im Dezember 2017 wurden auch ganzjährige Einkünfte der Pensionsversicherungsanstalt im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt. Die AMS-Pensionsvorschüsse, die nur für einen Teil des Jahres 2016 geleistet wurden, betrugen in Summe € 4.380,98 und setzen sich wie folgt zusammen:

	von	bis	Betrag
AMS Pensionsvorschuss	01.01.2016	13.03.2016	3.141,08
AMS Pensionsvorschuss	19.03.2016	31.03.2016	537,09
AMS Pensionsvorschuss	14.04.2016	30.04.2016	702,61
			<u>4.380,78</u>

Neben den AMS-Pensionsvorschüssen meldete die Steiermärkische Gebietskrankenkasse den Bezug von steuerfreiem Krankengeld während der Arbeitslosigkeit wie folgt:

LZ-Art	Zeitraum		Betrag
3(2)	1703-1803	Stmk. Gebietskrankenkasse	82,66

Im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 12.12.2017 ist nicht nur der Gesamtbetrag (brutto) der Nachzahlung angeführt, sondern für jeden Zeitraum auch der entsprechende (monatliche) Nachzahlungsbetrag. Für das Jahr 2015 ist im Bescheid der PVA bspw folgendes angeführt:

Die Pension beträgt ab	4.12.2014	1.1.2015	1.1.2016
monatlich	EUR 2070,88	EUR 2106,09	EUR 2131,37
zuzüglich			
Höherversicherung	EUR 8,38	EUR 8,52	EUR 8,62
Kinderzuschuss für ein Kind	EUR 29,07	EUR 29,07	EUR 29,07
somit	EUR 2108,33	EUR 2143,68	EUR 2169,06

Die monatliche Bruttopension für das Jahr 2015 beträgt demnach € 2.143,68; bei 14 Auszahlungen ergibt dies € 30.011,52.

Der zuletzt von der PVA übermittelte Lohnzettel sieht wie folgt aus:

Bezeichnung	KZ	Betrag	KZ	Betrag	Korrektur
BruttoBezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne § 3 Abs. 1 Z 16b)			(210)	30.011,52	
Steuerfreie Bezüge gemäß § 68			(215)		
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2			(220)	4.287,36	
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge		1.530,62			
Abzüglich SV-Beiträge für KZ 220	(225)	218,66			

Sonstige steuerfreie Bezüge					
Summe übrige Abzüge			(243)		
Steuerpflichtige Bezüge			(245)	24.412,20	
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer		5.051,08			
Abzüglich Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 3 bis 8					
Anrechenbare Lohnsteuer			(260)	5.051,08	

Im zuletzt übermittelten Lohnzettel für das Jahr 2015 ist somit der Bruttobetrag von € 30.011,52 in der Kennzahl 215 (Bruttobezüge gemäß § 25) enthalten. In der Kennzahl 220 (Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2 innerhalb des Jahressechstels) hat die PVA einen Betrag in Höhe von € 4.287,36 vermerkt; dabei handelt es sich um genau zwei Monatsbruttobezüge (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld).

Es besteht somit für das Bundesfinanzgericht kein Grund, an der Richtigkeit der PVA-Lohnzettel, welche die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheiden 2013-2016 vom 2.6.2020 zu Grunde gelegt hat, zu zweifeln.

Die Feststellung, dass die von der PVA zunächst einbehaltenen Beträge im Jahr 2018 ausbezahlt wurden, ergibt sich einerseits aus einer Beantwortung der PVA gegenüber der belangten Behörde (E-Mail vom 3.5.2020) und aus dem Antwortschreiben der PVA vom 11.2.2020 an das Bundesfinanzgericht.

Die Feststellung zur Höhe der (zunächst) steuerfrei vom Arbeitsmarktservice ausbezahlten Gelder (Arbeitslosengeld bzw Notstandshilfe) gründet sich auf die vom AMS übermittelten Lohnzettel für die Jahre 2013 bis 2016. Diese Lohnzetteldaten sind als Information in den jeweiligen Erstbescheiden (zB für das Jahr 2013 im Erstbescheid vom 10.3.2014) abgedruckt. Darüber hinaus hat das Arbeitsmarktservice mit Schreiben vom 4.9.2020 unter anderem eine Aufstellung übermittelt, wie sich die Ersatzforderung, die das AMS an die Pensionsversicherung gestellt hatte, zusammensetzt. Demnach betrugen die Pensionsvorschüsse im Zeitraum 29.11.2013 bis 1.10.2017 € 31.375,23; diese Summe setzt sich wie folgt zusammen:

Datum		Anzahl	Leistungsart	ausbezahlt €	ausbezahlt €
von	bis	Tage		täglich	gesamt
29.11.2013	29.01.2014	62	ALG	45,81	2.840,22
06.08.2014	07.09.2014	33	ALG	45,81	1.511,73
04.12.2014	08.12.2014	5	ALG	45,81	229,05
09.12.2014	31.12.2014	23	NH	42,30	972,90
01.01.2015	16.03.2016	441	NH	41,33	18.226,53
19.03.2016	31.03.2016	13	NH	41,33	537,29
14.04.2016	30.04.2016	17	NH	41,33	702,61
17.05.2017	01.10.2017	138	ALG	46,05	6.354,90
Summe Pensionsvorschuss 29.11.2013 bis 01.10.2017					31.375,23

Mit Schreiben vom 11.1.2019 hat die Pensionsversicherungsanstalt dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass € 31.163,36 an das AMS Steiermark überwiesen wurden. Hinsichtlich der Differenz zwischen dem AMS-Pensionsvorschuss in Höhe von € 31.375,23 und dem für das AMS einbehaltenen (und an das AMS überwiesenen) Betrag in Höhe von € 31.163,36 führt die Pensionsversicherungsanstalt aus, dass für den Zeitraum 17.5.2017 bis 30.5.2017 der Ersatzforderung des AMS nicht in voller Höhe nachgekommen werden konnte, weil der vom AMS geforderte Tagsatz höher war als der Tagsatz der gebührenden Nettoleistung.

In der mündlichen Verhandlung bezifferte auch der Beschwerdeführer die Pensionsvorschüsse der Jahre 2015 und 2016 mit € 15.085,45 bzw 4.380,98.

Die Feststellungen zum steuerfreien Krankengeldbezug während der Zeiten der Arbeitslosigkeit gründen sich einerseits auf die von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse übermittelten Lohnzettel und andererseits auf die Eintragungen im Sozialversicherungsdatenauszug für die Jahre 2014 und 2016.

Die in den Bescheiden angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind unstrittig; insofern besteht für das Bundesfinanzgericht kein Grund, an der Richtigkeit der bekannt gegebenen und angesetzten Beträge zu zweifeln.

Rechtslage

§ 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Steuerbefreiungen

§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

[...]

5. a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen

[...]

(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte

ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. [...]

§ 19 EStG 1988 idF BGBl I 112/2011 lautet:

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19. (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.

(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.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Mit dem BGBl I 108/2022 wurde § 19 wie folgt geändert:

a) In Abs. 1 Z 2 lautet der erste Teilstrich:

„– Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG,“

b) In Abs. 1 Z 2 wird nach dem ersten Teilstrich folgender Teilstrich eingefügt:

„– das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, das Umschulungsgeld gemäß § 39b AIVG und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen,“

c) In Abs. 2 wird nach dem zweiten Satz folgender Satz eingefügt:

„Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.“

§ 124b Z 399 EStG 1988 lautet:

§ 19 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 108/2022 ist für Zahlungen und Rückzahlungen ab 1. Jänner 2022 anzuwenden und über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren.

Eine Änderung auf Antrag des Steuerpflichtigen in einem offenen Veranlagungsverfahren betreffend das Kalenderjahr der Zahlung oder Rückzahlung stellt hinsichtlich der Kalenderjahre, für die der Anspruch besteht, ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar.

Wurde eine Zahlung nicht in dem Kalenderjahr steuerlich berücksichtigt, für das die Zahlung getätigt wurde, kann eine Rückzahlung abweichend von § 19 Abs. 2 in dem Kalenderjahr als abgeflossen gelten, in dem die Zahlung steuerlich berücksichtigt worden ist.

§ 25 Abs 1 EStG 1988 (idF BGBl I 34/2015) lautet auszugsweise:

§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die

auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

c) Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen.

d) Bezüge und Vorteile aus Betriebliche Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG.

e) Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird.

3. a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.

b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Soweit diese Bezüge auf Ansprüche entfallen, die von einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung übertragen wurden, gilt Z 2 lit. a entsprechend.

c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

- d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.
- e) Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.

§ 67 Abs 8 lit a und c EStG 1988 idF BGBl I 62/2018 lautet:

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

- a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.
- c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

§ 23 AIVG lautet auszugsweise:

Bevorschussung von Leistungen aus der Pensionsversicherung

§ 23. (1) Arbeitslosen, die die Zuerkennung

1.einer Leistung aus dem Versicherungsfall der geminderten Arbeitsfähigkeit oder der Erwerbsunfähigkeit oder eines Übergangsgeldes aus der gesetzlichen Pensions- oder Unfallversicherung oder

2.einer Leistung aus einem der Versicherungsfälle des Alters aus der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Pensionsgesetz, dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem

Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder eines Sonderruhegeldes nach dem Nachtschwerarbeitsgesetz

beantragt haben, kann bis zur Entscheidung über ihren Antrag auf diese Leistungen als Vorschuss auf die Leistung Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe gewährt werden.

(2) Für die vorschussweise Gewährung von Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe ist erforderlich, dass

1. abgesehen von der Arbeitsfähigkeit, Arbeitswilligkeit und Arbeitsbereitschaft gemäß § 7 Abs. 3 Z 1 die übrigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Leistungen vorliegen,

2. im Hinblick auf die vorliegenden Umstände mit der Zuerkennung der Leistungen aus der Sozialversicherung zu rechnen ist und

3. im Fall des Abs. 1 Z 2 überdies eine Bestätigung des Pensionsversicherungsträgers vorliegt, dass voraussichtlich eine Leistungspflicht dem Grunde nach binnen zwei Monaten nach dem Stichtag für die Pension nicht festgestellt werden kann.

§ 23 Abs 6 AIVG idF BGBl I 106/2015 lautet:

(6) Hat eine regionale Geschäftsstelle einen Vorschuss nach Abs. 1 oder Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe oder eine sonstige Leistung nach diesem Bundesgesetz gewährt, so geht ein Anspruch des Arbeitslosen auf eine Leistung gemäß Abs. 1 Z 1 oder Abs. 1 Z 2 oder auf Rehabilitationsgeld für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Gebarung Arbeitsmarktpolitik in der Höhe der von der regionalen Geschäftsstelle gewährten Leistung, mit Ausnahme der Krankenversicherungsbeiträge, über, sobald die regionale Geschäftsstelle beim Träger der Sozialversicherung den Übergang des Anspruches geltend macht (Legalzession). Der Übergang des Anspruches wird nur bis zur Höhe der nachzuzahlenden Beträge wirksam und ist vorrangig zu befriedigen.

§ 79 Abs 123 AIVG lautet:

(123) § 23 und § 39a Abs. 4 in der Fassung des 2. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 35/2012, treten mit 1. Jänner 2013 in Kraft und gelten für Vorschussleistungen auf Grund der Beantragung von im § 23 Abs. 1 genannten Leistungen nach dem 31. Dezember 2012.

Rechtliche Beurteilung

Bislang steuerfrei behandelte Pensionsvorschüsse

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des BFG tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der

Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Diesem Verfahren liegt das Erkenntnis des BFG vom 15.4.2021, RV/7101083/2018 zugrunde. Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision erhoben. Der VwGH hat das angefochtene Erkenntnis in seinem Erkenntnis vom 14.12.2023, Ro 2021/13/0013 / Ra 2021/13/0101 aufgehoben und ausgesprochen, dass das Bundesfinanzgericht die (nunmehr steuerpflichtigen) Vorschüsse neben den auf die jeweiligen Kalenderjahre zu verteilende Pensionsnachzahlung erfassen und die entsprechende Einkommensteuer festsetzen müssen.

Nachzahlung der beantragten Pension

369 der Beilagen XXI. GP - Ausschussbericht NR:

Über die Zahlung von Pensionen, insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung, ist bescheidmäßig abzusprechen. Vor Ergehen des Bescheides sind Akontozahlungen nicht möglich. Daher wird für diese Ausnahmefälle über die Regelung des § 19 Abs 1 zweiter Satz EStG 1988 hinaus eine Zuordnung zu jenem Zeitraum vorgesehen, zu dem die Pensionen und Bezüge wirtschaftlich gehören.

Sozialversicherung

Gemäß § 669 Abs 5 ASVG sind auf Personen, die am 1. Jänner 2014 das 50. Lebensjahr bereits vollendet haben, die §§ 222 Abs. 1 und 2, 251a Abs. 1, 253e, 254 Abs. 1 Z 1 und 2, 256, 270a, 271 Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Abs. 3, 276e, 277 Abs. 2, 279 Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Abs. 3, 301 Abs. 1, 306 Abs. 1, 362 Abs. 2 und 367 Abs. 1 ASVG in der am 31. Dezember 2013 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. § 367 ASVG bildet eine Gruppe von Fällen, in denen jedenfalls – also unabhängig vom Ergebnis und vom Willen der Parteien – ein Bescheid zu erlassen ist. Dazu zählen Anträge auf Leistungen nach § 222 Abs 1 und 2 ASVG aus der Pensionsversicherung aus dem Versicherungsfall des Alters (Alterspension - §§ 253, 270 ASVG) oder Anträge aus den Versicherungsfällen der geminderten Arbeitsfähigkeit die Invaliditätspension oder Berufsunfähigkeitspension - § 254 ASVG oder § 271 ASVG (*Kneihs in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm § 367 ASVG Anm 21 ff*).

Es ist somit an dieser Stelle festzuhalten, dass die Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension mit Bescheid zu erfolgen hat. Unmaßgeblich ist dabei, ob es sich um eine rückwirkende Zuerkennung oder bloß um eine in der Zukunft wirkende Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension handelt. Bei einer rückwirkenden Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension kommt es – auf Grund der Rückwirkung – zu einer Nachzahlung der Pension für die Vergangenheit.

Nach dem in Sozialrechtssachen geltenden Grundsatz der sukzessiven Kompetenz kann – abgesehen vom Fall des § 65 Abs 1 Z 3 ASGG (Rechtsstreitigkeiten über Ersatzansprüche der Träger der Sozialhilfe) – das Gericht nur angerufen werden, nachdem vom Versicherungsträger entweder ein Bescheid erlassen wurde oder dieser mit der Bescheiderlassung säumig

geworden ist. Mit der Klage tritt der Bescheid im Umfang des Klagebegehrens außer Kraft. Richtet sich die Klage inhaltlich (und nicht ziffernmäßig) auf den gesamten im Bescheid abgelehnten Leistungsanspruch, tritt der Bescheid zur Gänze, also auch in einem stattgebenden Teil außer Kraft (OGH 22.05.1997, 10 ObS 127/97t). Zu dieser Rechtsfolge kommt es auch dann, wenn in der Klage eine höhere Leistung begehrt wird als im Bescheid zuerkannt worden ist oder wenn in der Klage im Vergleich zu den im Bescheid festgestellten die Feststellung weiterer Versicherungszeiten gefordert wird (OGH 20.10.1987, 10 ObS 55/87). Dem Versicherungsträger ist im gerichtlichen Verfahren die Bestreitung des von ihm im bekämpften Bescheid zuerkannten Anspruchs bzw Anspruchsteils verwehrt, indem das Gesetz die zwingende und nicht ausschließbare Fiktion eines unwiderruflichen Anerkenntnisses vorsieht (*Neumayr in Neumayr/Reissner*, ZellKomm³ § 71 ASGG Rz 4).

Gemäß § 71 Abs 2 erster Satz ASGG ist nach der Einbringung der Klage die Leistungsverpflichtung, die dem außer Kraft getretenen Bescheid entspricht, „als vom Versicherungsträger unwiderruflich anerkannt anzusehen“. Eine *reformatio in peius* ist jedoch durch § 71 Abs 2 ASGG und § 72 Z 2 lit c ASGG ausgeschlossen (*Neumayr in Neumayr/Reissner*, ZellKomm³ § 65 ASGG Rz 3). Unter Umständen hat der Versicherungsträger einen Wiederholungsbescheid auszustellen (vgl OGH 23.10.1990, 10 ObS 330/90). Im Ergebnis liegt bei der der beschwerdegegenständlichen Nachzahlung von Berufsunfähigkeitspension immer noch eine Pension vor, die bescheidmäßig zuerkannt wurde. Auch die Pensionsversicherungsanstalt hat sich an ihren Bescheid gebunden gefühlt, da sie anderenfalls gar keine Auszahlung vornehmen durfte.

Zufluss

Da die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension des Beschwerdeführers mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt im Dezember 2017 erfolgte, handelt es sich um „Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen“ wurde. Das Rechtsmittel der Klage kann nur dann erhoben werden, wenn ein Bescheid ergangen ist. An diesem Ergebnis ändert sich auch dadurch nichts, dass die PVA keinen neuen Bescheid (Wiederholungsbescheid) nach der Klagsrücknahme erlassen hatte, der inhaltlich der Erledigung vom 12.12.2017 hätte entsprechen müssen. Schließlich gilt auch nach Klagserhebung die Leistungspflicht aus dem Bescheid als unwiderruflich anerkannt. Die Voraussetzungen des § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 liegen daher vor und die nachträglich zuerkannten Pensionsbeträge gelten steuerrechtlich in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Folglich musste von der pensionsauszahlenden Stelle auch ein Lohnsteuerabzug vorgenommen werden, der sich ebenfalls für das Jahr auswirkt, für das die Pension zuerkannt wurde.

Vergleich / Nachzahlung

Der § 67 Abs 8 EStG 1988 soll gewährleisten, dass sich bestimmte Zahlungen des Arbeitgebers, die mehrere Abrechnungszeiträume bzw Kalenderjahre betreffen, nicht über Gebühr

progressionserhöhend auswirken. Der normative Gehalt der in § 67 Abs 8 lit a und lit c EStG 1988 enthaltene Regelung, dass die Zahlung „gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen“ sind, besteht nicht in der Festlegung eines Zuflusszeitpunktes, sondern darin, dass der Bezug im Monat, für welchen sich der Zufluss aus § 19 Abs 1 EStG 1988 ergibt, nach der Vorschrift des § 67 Abs 10 EStG 1988 der Lohnsteuer zu unterziehen ist (vgl VwGH 19.9.2013, 2011/15/0185).

Die Besteuerung einer Vergleichssumme erfolgt gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 grundsätzlich nach dem Tarif, wobei jedoch ein Fünftel der Bemessungsgrundlage – begrenzt mit dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung nach § 108 ASVG – steuerfrei bleibt. Unter einem Vergleich iSd § 1380 ABGB versteht man einen Neuerungsvertrag, in dem unter beiderseitigem Nachgeben einverständlich eine neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte erfolgt. Für die Versteuerung als Vergleichssumme ist stets eine gerichtliche oder außergerichtliche Auseinandersetzung über den Entgeltanspruch erforderlich (UFS 19.3.2010, RV/0062-I/08); der Vergleich selbst kann dann gerichtlich oder außergerichtlich erfolgen. Wurde die Lösung einer Streitfrage nicht im Rahmen gegenseitigen Nachgebens, sondern im Wesentlichen in der bedingungslosen Akzeptanz der Forderungen eines Kontrahenten gefunden, so bleibt für die Annahme eines Vergleichs iSd Abs 8 lit a kein Raum; vielmehr handelt es sich in diesem Fall um ein Anerkenntnis (UFS Linz 30. 12. 2011, RV/0102-L/10; BFG 1.8.2016, RV/7101302/2013; *Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 67 Tz 113; *Knechtel in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG* § 67 Anm 147c).

Die Beurteilung einer Leistung als Nachzahlung iSd § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 setzt voraus, dass bei gewöhnlichem Ablauf der Dinge der nachgezahlte Betrag schon zu einem früheren Zeitpunkt zu bezahlen gewesen wäre. Auch § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 soll vermeiden, dass ein Nachzahlungsbetrag im Zeitpunkt der Auszahlung mit dem vollen Tarif besteuert wird, während eine Auszahlung zu verschiedenen, in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkten, die tarifmäßig nachteiligen Folgen nicht bewirkt hätte. Bei Pensionszahlungen, die (nachträglich) mittels Bescheid zuerkannt werden, bewirkt bereits § 19 EStG 1988, dass nicht der gesamte Nachzahlungsbetrag zum progressiven Tarif im Zeitpunkt der Nachzahlung zu versteuern ist. Abgesehen davon wohnt § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 ein Verständnis inne, dass bereits eine Rechtsbeziehung dem Grunde nach zwischen dem Zahlenden und dem Empfänger besteht. Die Bestimmung betrifft primär Nachzahlungen von Arbeitslohn, der nicht zeitgerecht als laufender Arbeitslohn ausbezahlt wurde und soll dann zur Anwendung kommen, wenn die rechtzeitige Auszahlung des Bezugs aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen, unterblieben ist, wobei zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben müssen (vgl *Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 67 Tz 123; *Knechtel in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG* § 67 Anm 153).

Der Beschwerdeführer hat einen Antrag auf Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension gestellt. Dieser Antrag wurde von der Pensionsversicherungsanstalt zunächst abgelehnt. Daraufhin hat der Beschwerdeführer eine Klage beim Arbeits- und Sozialgericht erhoben. Das Landesgericht Leoben hat am 6.9.2017 eine mündliche Verhandlung angesetzt. Im Zuge dieser mündlichen Verhandlung wurde ein „Vergleich“ geschlossen, der darin bestand, dass die Pensionsversicherungsanstalt den Antrag auf Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension so akzeptierte, wie er gestellt wurde. Die Pensionsversicherungsanstalt hat somit die Forderung des Beschwerdeführers auf Weitergewährung der Berufsunfähigkeitspension dem Grunde nach bedingungslos akzeptiert. Über die Höhe der Berufsunfähigkeitspension und die Höhe des Nachzahlungsbetrages findet sich im Vergleich vom 6.9.2017 nichts. Die Ermittlung des betragsmäßigen Nachzahlungsbetrages erfolgte mit dem Bescheid vom 12.12.2017, gegen den wiederum Klage erhoben werden konnte, was auch geschehen ist. Das Klagsverfahren hinsichtlich der Höhe der Nachzahlung endete durch Klagsrücknahme durch den Beschwerdeführer.

Der Prozessvergleich ist ein vor Gericht geschlossener und protokollierter Vergleich, durch den die Parteien einen Rechtsstreit gütlich beenden. Anders als beim Vergleich iSd § 1380 ABGB ist ein beiderseitiges Nachgeben dabei nicht erforderlich; es genügt, wenn eine Partei von ihrem Standpunkt abrückt. Es kann also auch ein Anerkenntnis oder ein Verzicht in die Form eines Prozessvergleiches gekleidet werden (*Klicka in Fasching/Konecny*³ II/3 § 206 ZPO Rz 9). Der Prozessvergleich kann jede zulässige materiellrechtliche Regelung sein, wobei es ausreicht, dass eine Partei von ihrem Prozessstandpunkt abweicht; ein erkennbares beiderseitiges Nachgeben ist für seine Wirksamkeit hingegen nicht erforderlich (OGH 29.8.2002, 6Ob151/02b). Damit erfüllt das Anerkenntnis der Pensionsversicherungsanstalt, dem Beschwerdeführer weiterhin eine Berufsunfähigkeitspension auszuzahlen, jedoch nicht die Anforderungen, die an einen Vergleich iSd § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 gestellt werden. Eine Besteuerung der nachgezählten Berufsunfähigkeitspension nach dieser Gesetzesstelle scheidet somit aus.

Bei der Nachzahlung der Berufsunfähigkeitspension für die Jahre 2013 bis 2016, die erst mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt im Jahr 2017 zuerkannt wurde, liegen jedenfalls keine zwingenden wirtschaftlichen Gründe vor, die der Nachzahlung zu Grunde liegen, sondern zwingende rechtliche Gründe. Die Nachzahlung konnte erst nach der bescheidmäßigen Zuerkennung erfolgen. Die bescheidmäßige Zuerkennung des Nachzahlungsbetrages setzte voraus, dass überhaupt die Pension weiterhin gewährt wird. Abgesehen davon liegt der Zweck des § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 nicht darin, bescheidmäßig zuerkannte Pensionen, die gemäß § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht und es somit zu gar keiner zusammengeballten Versteuerung des gesamten Nachzahlungsbetrages kommen kann, zu begünstigen. Unter Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre iSd § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 sind Bezüge für Lohnzahlungszeiträume zu verstehen, für die zwar Arbeitslohn gezahlt wurde, aber in einem zu geringen Ausmaß, weshalb

der Differenzbetrag nachgezahlt wird (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, § 67 Abs 8 EStG Rz 16). Somit scheidet auch eine Anwendbarkeit des § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 auf die Nachzahlung aus.

Werbungskosten

Mit dem BGBl I 108/2022 (Abgabenänderungsgesetz 2022) wurde in § 19 EStG 1988 folgender Satz eingefügt: *„Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.“* § 19 Abs 1 EStG 1988 behandelt Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG 1988, das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG.

Die Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2022 (ErläutRV 1534 der Beilagen XXVII. GP) enthalten zu § 19 EStG 1988 folgende Aussagen:

„Da beispielsweise bis zur Entscheidung über das Rehabilitationsgeld in vielen Fällen ein Vorschuss des AMS geleistet wird, sollen auch das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, das Umschulungsgeld, die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen in dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, als zugeflossen gelten.“

Die Zurechnung zum Anspruchsjahr soll ebenso für Rückzahlungen der genannten Leistungen gelten.

Die Änderungen sollen für Zahlungen, Nachzahlungen und Rückzahlungen ab 1. Jänner 2022 gelten. Um beim Übergang vom Zufluss- zum Anspruchsprinzip steuerliche Nachteile zu vermeiden, soll für Rückzahlungen eine Übergangsregelung geschaffen werden. Wenn bei einer Rückzahlung das Kalenderjahr, für das der Anspruch bestand bzw. für das die Zahlung getätigt worden ist, nicht mit dem Kalenderjahr der steuerlichen Berücksichtigung der Einnahmen übereinstimmt, kann die Rückzahlung dem Jahr der Versteuerung zugerechnet werden (z. B. Zufluss 2021 für das Jahr 2020, Versteuerung im Zuflussjahr 2021, Rückzahlung August 2022; ohne Übergangsregelung wäre die Rückzahlung dem Anspruchsjahr 2020 zuzurechnen, aufgrund der Übergangsregelung kann die Rückzahlung dem Jahr der steuerlichen Berücksichtigung 2021 zugerechnet werden). Die Neuregelung soll bei offenen Veranlagungsfällen auch über Antrag des Steuerpflichtigen möglich sein. Ist lediglich das Jahr des Zuflusses noch nicht rechtskräftig veranlagt, das Anspruchsjahr hingegen schon, soll die antragsgemäße Umstellung auf das Anspruchsprinzip für die vorangegangenen Jahre ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO darstellen, sodass dann sämtliche Zahlungen und Rückzahlungen entsprechend der neuen Rechtslage dem Anspruchsjahr zugeordnet werden können. Wenn z. B. im Jahr 2020 Rehabilitationsgeld für die Jahre 2018 und 2019 nachgezahlt

wird, soll ein Antrag auf Anwendung der Neuregelung auch dann möglich sein, wenn lediglich das Jahr 2020 noch nicht rechtskräftig veranlagt ist.“

In den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 631c und 631d) werden lediglich die Erläuterungen zum AbgÄG 2022 wiedergegeben werden.

Gem § 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 (vgl *Schubert* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm 146). Hinsichtlich des Abflusszeitpunktes der zurückgezählten Einnahmen ist § 19 Abs 2 EStG 1988 maßgeblich. Gem § 19 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 112/2011 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Mit BGBl I 134/2021 wurde die Aufhebung einer Wortfolge in § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 durch den Verfassungsgerichtshof kundgemacht, wobei die Aufhebung mit 30.6.2022 in Kraft treten sollte. Das Erkenntnis des VfGH 17.6.2021, G 223/2020 betraf die Frage des Zuflusszeitpunktes von nachgezahltem Rehabilitationsgeld (das gerade nicht als Nachzahlung von Pensionen zu qualifizieren ist – VfGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 – und somit im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses zu erfassen war). Hinsichtlich von ausbezahlten Vorschüssen auf das Rehabilitationsgeld ist in dem Erkenntnis festgehalten, dass – nach der vom VfGH zu beurteilenden Rechtslage – keine nachteiligen Effekte eintreten, „da diese Vorschüsse im Jahr des Zuflusses als Einnahmen zu erfassen und im Jahr der Nachzahlung auf diese in Anrechnung und als Werbungskosten von dieser [Nachzahlung] in Abzug zu bringen sind [...]. § 19 Abs 2 EStG 1988 (idF vor BGBl I 108/2022) berücksichtigte Rückzahlungen ausschließlich im Jahr des Abflusses (vgl VfGH 22.6.2020, Ro 2018/13/0009; VfGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Mit dem BGBl I 108/2022 wurde in § 19 Abs 2 EStG 1988 folgender Satz eingefügt:

„Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.“ § 19 Abs 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 behandelt unter anderem „Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird“. Das Bundesgesetzblatt I 108/2022 wurde am 19.7.2022 ausgegeben. Ohne Hinzutreten weiterer Bestimmungen (zB einer Übergangsbestimmung) würde § 19 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 108/2022 erst für Rückzahlungen von Einnahmen gelten, die nach dem 19.7.2022 getätigt wurden.

Allerdings findet sich in § 124b Z 399 EStG für § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 und § 19 Abs 2 EStG 1988 die Anordnung, dass diese Bestimmungen bereits für Zahlungen und Rückzahlungen ab 1.1.2022 – somit rückwirkend – anzuwenden sind „und über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren“. § 124b Z 399 EStG 1988 enthält somit einerseits die Aussage, dass § 19 Abs 2 EStG 1988 bereits für Rückzahlungen ab 1.1.2022 gilt (erster Tatbestand) und – zusätzlich - über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren (zweiter Tatbestand).

Auf Grund des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist noch von einem „offenen Veranlagungsverfahren“ auszugehen. Eine Antragstellung nach § 124b Z 399 EStG 1988 erfolgte durch den Steuerpflichtigen für die Jahre 2015 und 2016. Jene Teile der AMS-Zahlungen, die auf die Jahre 2015 und 2016 entfallen und nun als steuerpflichtige Vorschüsse neben dem Pensionsversicherungsanstalt-Nachzahlungsbetrag zu erfassen sind und die entsprechende Einkommensteuer darauf festzusetzen ist (VwGH 14.12.2023, Ro 2021/13/0013 bzw Ra 2021/13/0101 Rn 37) ist auf Grund der Antragstellung des Beschwerdeführers im selben Zeitraum (somit ebenfalls 2015 und 2016) als Werbungskosten zu erfassen, zumal diese Beträge auch tatsächlich im Wege der Legalzession an das AMS refundiert wurden. Dies entspricht nicht nur dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern auch der Intention des Gesetzgebers: dem bescheidmäßig zuerkannten Nachzahlungsbetrag einer Pension (§ 19 Abs 1 Z 2 TS 1 EStG 1988) stehen Werbungskosten in Höhe jenes Rückzahlungsbetrages gegenüber, der an das AMS zu entrichten ist, weil das zunächst vom AMS gewährte Arbeitslosengeld bzw. die Notstandshilfe nun als steuerpflichtiger Vorschuss auf die Pension anzusehen sind.

Gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 sind Werbungskosten gem § 16 Abs 2 EStG 1988 ohne Anrechnung auf den Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von € 132 abzusetzen.

Weiterhin steuerfrei Bezüge

In den Jahren 2014 und 2016 erhielt der Beschwerdeführer steuerfreies Krankengeld von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse (in Höhe der steuerfreien AMS-Bezüge für die jeweiligen Zeiträume).

Gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 sind beim Bezug gewisser steuerfreier Bezüge (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Unter Ersatzleistungen fallen zB das Krankengeld während der Arbeitslosigkeit (*Kuprian in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 3 Anm 29).

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 bewirkt, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden (VwGH 22.6.2020, Ro 2018/13/0009). Unerheblich ist, ob die Transferleistung zu Recht bezogen wurde (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0202). Vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen. Die Hochrechnung betrifft jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Arbeitslosengeld bezogen wurden. Nicht hochzurechnen sind die zusätzlich zum Arbeitslosengeld bezogenen (geringfügigen) Einkünfte (*Kuprian in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 3 Anm 163 mwN; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG § 3 Rz 28/2).

Der Beschwerdeführer bezog ganzjährig eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (€ 16.750,01), ganzjährige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ 3.166,02). Für den Zeitraum 17.3.2016 bis 18.3.2016 bezog der Beschwerdeführer steuerfreie Leistungen Steiermärkischen Gebietskrankenkasse. Während dieser 2 Tage bezog der Beschwerdeführer auch Einkünfte von ***AB*** im Ausmaß von € 20,94 (€ 1.267 für den Zeitraum 1.1.2016 bis 30.4.2016; dies ergibt € 10,47 pro Tag). Weiters bezog der Beschwerdeführer Einkünfte von ***AB*** in Höhe von € 10.121,19 im Zeitraum 1.5.2016 bis 31.7.2016, AMS-Pensionsvorschüsse (denen Werbungskosten im selben Ausmaß gegenüberstehen) sowie Krankengeld von der NÖGKK in Höhe von € 14.829,83 im Zeitraum 13.7.2016 bis 31.12.2016. Insgesamt sind somit € 35.204,46 aus der Hochrechnung auszuscheiden. Es verbleiben grundsätzlich Krankengeldbezüge (zwei Lohnzettel der NÖGKK) für den Zeitraum 2.1.2017 bis 26.1.2017 in Höhe von € 2.372,76, die für die Hochrechnung heranzuziehen waren.

Ergebnis

Im Ergebnis waren daher für das Jahr 2013 die Einkünfte um die erhaltenen Pensionsvorschüsse zu erhöhen, wobei die Rückzahlung dieser Pensionsvorschüsse mangels Antrags für das Jahr 2013 nicht im Jahr 2013 zu berücksichtigen war; dadurch ergibt sich im Vergleich zum Bescheid vom 2.6.2020 eine Nachforderung.

Dasselbe gilt auch für das Jahr 2014, wobei im Jahr 2014 auch zu berücksichtigen ist, dass – weiterhin – steuerfrei Zahlungen der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vorliegen, die im Rahmen des besonderen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Dabei waren jedoch die ganzjährigen Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt, von ***AB*** sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vermindert um den anteiligen Veranlagungsfreibetrag) aus der Umrechnung herauszunehmen. Die Pensionsvorschüsse wurden jedoch nicht für das ganze Jahr 2014 bezogen. Insofern ergibt sich auch für das Jahr 2014 im Vergleich zum Bescheid vom 2.6.2020 eine Nachforderung.

Für das Jahr 2015 waren die Einkünfte um die erhaltenen Pensionsvorschüsse in Höhe von € 15.085,45 zu erhöhen. Gleichzeitig war dieser Betrag auf Grund des für das Jahr 2015 vorliegenden Antrages als Werbungskosten zu berücksichtigen, wodurch es im Vergleich zum Bescheid vom 2.6.2020 zu keiner Änderung kommt.

Auch für das Jahr 2016 waren die Einkünfte um die erhaltenen Pensionsvorschüsse in Höhe von € 4.380,78 zu erhöhen. Gleichzeitig war dieser Betrag auf Grund des für das Jahr 2016 vorliegenden Antrages als Werbungskosten zu berücksichtigen. Allerdings ist zu berücksichtigen ist, dass – weiterhin – steuerfrei Zahlungen der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vorliegen, die im Rahmen des besonderen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Der Beschwerdeführer bezog ganzjährig eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (€ 16.750,01), ganzjährige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ 3.166,02). Für den Zeitraum 17.3.2016 bis 18.3.2016 bezog der

Beschwerdeführer steuerfreie Leistungen Steiermärkischen Gebietskrankenkasse. Während dieser 2 Tage bezog der Beschwerdeführer auch Einkünfte von ***AB*** im Ausmaß von € 20,94 (€ 1.267 für den Zeitraum 1.1.2016 bis 30.4.2016; dies ergibt € 10,47 pro Tag). Weiters bezog der Beschwerdeführer Einkünfte von ***AB*** in Höhe von € 10.121,19 im Zeitraum 1.5.2016 bis 31.7.2016, AMS-Pensionsvorschüsse (denen Werbungskosten im selben Ausmaß gegenüberstehen) sowie Krankengeld von der NÖGKK in Höhe von € 14.829,83 im Zeitraum 13.7.2016 bis 31.12.2016. Insgesamt sind somit € 35.204,46 aus der Hochrechnung auszuscheiden. Es verbleiben grundsätzlich Krankengeldbezüge (zwei Lohnzetteln der NÖGKK) für den Zeitraum 2.1.2016 bis 26.1.2016 in Höhe von € 2.372,76, die für die Hochrechnung heranzuziehen waren.

Revisionszulassung

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 28. Juni 2024