

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Dr. Wiebke Peperkorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Paulus Maria Christoph Papst, Bergmannngasse 15 Tür 2, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 24. Mai 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Mai 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage ./I angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Am 22.3.2023 reichte der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) seine Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2022 ein. Am 22.5.2023 erging der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2022.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2022 brachte der Bf. am 24.5.2023 Beschwerde ein. Darin bringt er vor, dass er in den Monaten September, Oktober und November des Jahres 2022 zwar einen Bezug des Arbeitsmarktservice (im Folgenden: AMS) erhalten habe, dieser aber nicht in seinem Einkommensteuerbescheid aufscheine. Dafür ist im Einkommensteuerbescheid ein Bezug der Österreichischen Gesundheitskasse (im Folgenden: ÖGK) in Höhe von EUR 5.806,85 angegeben, den er niemals erhalten habe. Vielmehr habe er von der ÖGK lediglich einen Differenzbetrag zum AMS-Bezug in Höhe von EUR 2.441,44

erhalten. Zudem scheine im Einkommensteuerbescheid ein Bezug der Pensionsversicherungsanstalt (im Folgenden: PVA) auf, obwohl er im Jahr 2022 überhaupt keinen Bezug erhalten habe. Zahlungen der PVA erfolgten erst ab April 2023.

Am 26.6.2023 erging die Beschwerdeverentscheidung betreffend Einkommensteuer 2022. Darin wies das zuständige Finanzamt die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab.

Am 6.7.2023 brachte der Bf. durch seine Rechtsvertretung den Antrag ein, die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde am 28.9.2023 zur Entscheidung vor.

Am 8.3.2024 wurde dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt Österreich ein neuer Lohnzettel der ÖGK für den Zeitraum 1.12. bis 31.12.2022 (KZ 210 und KZ 245 je EUR 0,00) übermittelt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2022 erhielt der Bf. von der ÖGK Rehabilitationsgeld, zunächst nur von Jänner bis Juli.

Mit 1.8.2022 stellte die ÖGK die Gewährung des Rehabilitationsgeldes ein. Der Bf. klagte beim Arbeits- und Sozialgericht.

Im Zeitraum vom 2. September bis 30. November erhielt der Bf. Zahlungen vom AMS in Höhe von EUR 3.709,80.

Ende des Jahres 2022 wurde dem Bf. rückwirkend mit 1.8.2022 wieder das Rehabilitationsgeld zuerkannt.

Das AMS machte in der Folge gegenüber der ÖGK eine Ersatzforderung in Höhe von EUR 3.709,80 geltend. Von dem Rehabilitationsgeld, das dem Bf. für den Zeitraum vom 1.8. bis 30.11.2022 in Höhe von EUR 6.774,66 rückwirkend zugesprochen wurde, wurde nach Abzug von Steuern in Höhe von EUR 623,42 der Betrag von EUR 3.709,80 einbehalten und direkt an das AMS überwiesen. Im Ergebnis fand somit eine Rückzahlung der vom AMS erhaltenen Bezüge statt.

In der Folge erhielt der Bf. am 5.12.2022 für die Monate August, September, Oktober und November von der ÖGK (bloß) einen Nachzahlungsbetrag in Höhe von EUR 2.441,44. Für den Monat Dezember 2022 wurde dem Bf. das Rehabilitationsgeld in voller Höhe überwiesen.

Insgesamt wurde dem Bf. für das Jahr 2022 Rehabilitationsgeld in Höhe von EUR 20.268,45 (brutto) gewährt. Die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) aus dem Rehabilitationsgeld laut der von der ÖGK an das Finanzamt im März 2023 übermittelten Lohnzettel betrugen EUR 17.372,94.

Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 22.5.2023 wurden diese im März 2023 übermittelten Lohnzettel der ÖGK zugrunde gelegt:

Zeitraum (2022)	Betrag (EUR) (KZ 245)
1.1.-31.1.	1.475,51
1.2.-28.2.	1.332,72
1.3.-31.3.	1.475,51
1.4.-30.4.	1.427,91
1.5.-31.5.	1.475,51
1.6.-30.6.	1.427,91
1.7.-31.7.	1.475,51
1.8.-30.11.	5.806,85
1.12.-31.12.	1.475,51

Das AMS meldete für den Zeitraum 2.9. bis 30.11.2022 steuerbefreite Bezüge in Höhe von EUR 3.709,80 an das Finanzamt. Ein Lohnzettel mit dem Ausweis steuerpflichtiger Bezüge wurde bis dato nicht an das Finanzamt übermittelt.

Mit Bescheid vom 4.4.2023 wurde dem Bf. von der PVA ab dem 1.10.2022 rückwirkend ein Anspruch auf Berufsunfähigkeitspension in Höhe von EUR 1.305,50 monatlich (ab 1.1.2023 EUR 1.343,36 monatlich) zuerkannt. Für die Monate Oktober, November und Dezember betrug die Pension unter Berücksichtigung einer Sonderzahlung in Höhe von EUR 217,58 insgesamt EUR 4.134,08 (brutto). Die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) aus der Pension laut des von der PVA übermittelten Lohnzettels betrugen EUR 3.716,76.

Für den Zeitraum 1.10.2022 bis 31.3.2023 machte die rückwirkend zuerkannte Pension insgesamt EUR 8.164,16 (brutto) aus. Durch die rückwirkende Zuerkennung kam es zu einer Überzahlung an Rehabilitationsgeld für den Zeitraum 1.10.2022 bis 31.03.2023, weshalb die ÖGK die PVA mit Ersatzforderungsschreiben vom 18.4.2023 zur Rückzahlung des von ihr an den Bf. geleisteten Rehabilitationsgeldes aufforderte. Der für diesen Zeitraum gebührende Betrag

an Berufsunfähigkeitspension in Summe von EUR 7.747,79 (netto abzüglich Krankenversicherungsbeitrag) wurde daher zur Verrechnung der Ersatzforderung einbehalten. Die Auszahlung erfolgte direkt an die ÖGK. Im Ergebnis erfolgte somit eine Rückzahlung von Rehabilitationsgeld an die ÖGK, wobei von dem Rückzahlungsbetrag in Höhe von EUR 7.747,79 ein Betrag von EUR 3.923,24 auf die Monate Oktober, November und Dezember des Jahres 2022 entfiel.

Die PVA übermittelte im April 2023 dem Finanzamt einen Lohnzettel für den Zeitraum 1.10. bis 31.12.2022 und weist darin steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) in Höhe von EUR 3.716,76 aus.

Zeitraum (2022)	Betrag (EUR) (KZ 245)
1.10.-31.12.	3.716,76

Dieser Lohnzettel wurde wie die im März 2023 übermittelten Lohnzettel der ÖGK dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt.

Im Februar 2024 wurden die durch die ÖGK an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel betreffend die Zeiträume 1.8. bis 31.12.2022 korrigiert (zunächst: betreffend 1.8.-30.11. Änderung auf EUR 0,00, betreffend Dezember Stornierung des Lohnzettels) und wurden in der Folge für die Zeiträume 1.8. bis 30.9.2022 und 1.12. bis 31.12.2022 neue Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt:

Zeitraum (2022)	Betrag (EUR) (KZ 245)
1.8.-30.9.	2.903,43
1.12.-31.12.	0,00

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, wonach der Bf. im Jahr 2022 Rehabilitationsgeld von der ÖGK erhielt, ergibt sich zunächst aus den Ausführungen des Bf.. Der Bf. legte eine Rehabilitationsgeldbestätigung der ÖGK vom 13.3.2023 vor, aus der sich im Ergebnis sein Anspruch auf Rehabilitationsgeld für den Zeitraum vom 1.1.2022 bis 31.12.2022 ergibt. Darüber hinaus hat die Richterin in das finanzbehördliche Informationssystem (Jahresveranlagung Privat – JVP) Einsicht genommen, in dem sämtliche Lohnzettel für das Jahr 2022 ersichtlich sind – darunter auch die sieben Lohnzettel der ÖGK für die Monate Januar bis Juli 2022.

Die Feststellung, wonach die ÖGK mit 1. August 2022 die Gewährung des Rehabilitationsgeldes einstellte und der Bf. beim Arbeits- und Sozialgericht klagte, ergibt sich zunächst wiederum aus den glaubhaften Ausführungen des Bf. in der Beschwerde. Dass die ÖGK die Zahlungen

zunächst einstellte und dann rückwirkend wieder zuerkannte, ergibt sich aber auch aus der oben bereits erwähnten Rehabilitationsgeldbestätigung der ÖGK vom 13.3.2023.

Die Feststellung, wonach der Bf. im Zeitraum 2.9. bis 30.11.2022 Zahlungen vom AMS, in Summe EUR 3.709,80, erhielt, gründet sich auf die Sachverhaltsdarstellung des Bf. sowie auf die vom AMS an das Finanzamt übermittelte Meldung für diesen Zeitraum, in die die RichterIn durch eine Abfrage in das finanzbehördliche Informationssystem (Jahresveranlagung Privat – JVP) Einsicht nahm.

Dass dem Bf. Ende des Jahres 2022 rückwirkend mit 1.8.2022 wieder das Rehabilitationsgeld zuerkannt wurde, ergibt sich maßgeblich aus der vom Bf. vorgelegten und bereits erwähnten Rehabilitationsgeldbestätigung vom 13.3.2023.

In dieser Rehabilitationsgeldbestätigung wird zunächst auf die Nachzahlung vom 5.12.2022 hingewiesen, die sich wie folgt zusammensetzte:

Rehabilitationsgeld (Brutto) von 1.8.2022 bis 30.11.2022	€ 6.774,66
Abzüglich Steuer	€ 623,42
Abzüglich AMS Ersatzforderung für das Jahr	€ 3.709,80
Nachzahlungsbetrag	€ 2.441,44

Sodann wird das Rehabilitationsgeld für den Zeitraum vom 1.1.2022 bis 31.7.2022 und von 1.12.2022 bis 31.12.2022 wie folgt angeführt:

Rehabilitationsgeld (Brutto)	€ 13.493,79
Abzüglich Steuer	€ 1.241,73
Auszahlungsbetrag	€ 12.252,06

Die Ersatzforderung des AMS ist unmittelbar aus der Rehabilitationsgeldbestätigung der ÖGK vom 13.3.2023 ersichtlich. Es ist für die RichterIn unzweifelhaft, dass die ÖGK in der Folge den einbehaltenen Betrag von EUR 3.709,80 auch tatsächlich an das AMS überwiesen hat.

Aus der Rehabilitationsgeldbestätigung der ÖGK ist ersichtlich, dass der Anspruch auf Rehabilitationsgeld, wenngleich teilweise rückwirkend, für das ganze Jahr bestand (zur Rückzahlung siehe unten). Die in der Rehabilitationsgeldbestätigung angeführten Bruttobeträge (EUR 6.774,66 und EUR 13.493,79) ergeben in Summe den Betrag von EUR 20.268,45.

Die Zusammenrechnung sämtlicher Bruttobezüge gem. § 25 (KZ 210) in den durch die ÖGK an das Finanzamt im März 2023 übermittelten Lohnzetteln ergibt ebenfalls diesen Betrag. Für die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von EUR 17.372,94 konnte daher auf diese Lohnzettel zurückgegriffen werden.

In die Lohnzettel sowie die damit verbundenen Übermittlungsdaten nahm die RichterIn durch Abfragen im finanzbehördlichen Informationssystem (Jahresveranlagung Privat – JVP) Einsicht. Aus dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 22.5.2023 ist ersichtlich, dass diesem die im März 2023 an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel der ÖGK zugrunde gelegt wurden (wie auch jener der PVA, der erst im April 2023 übermittelt wurde).

Durch die Einsichtnahme in das finanzbehördliche Informationssystem (Jahresveranlagung Privat – JVP) war für die RichterIn auch die Meldung des AMS über die steuerbefreiten Bezüge im Zeitraum vom 1.9. bis 30.11.2022 ersichtlich. Durch die Abfrage in der JVP ergab sich auch, dass vom AMS kein Lohnzettel übermittelt wurde.

Dass dem Bf. mit Bescheid vom 4.4.2023 rückwirkend mit 1.10.2022 von der PVA eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt wurde, ergibt sich primär aus der Vorhaltsbeantwortung der PVA vom 16.1.2025 aufgrund des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 12.12.2024. Darin teilte die PVA der RichterIn mit, dass es *„infolge rückwirkender Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension ab 1.10.2022 mit Bescheid vom 04.04.2023 zu einer Überzahlung an Rehabilitationsgeld für den Zeitraum 1.10.2022 bis 31.03.2023 gekommen ist (...)“* und der für diesen Zeitraum gebührende Betrag daher direkt an die ÖGK ausbezahlt wurde (hierfür wurde auf die Regelungen des § 100 Abs. 1 lit. a ASVG und Abs. 2 letzter Satz ASVG verwiesen). Mit dieser Vorhaltsbeantwortung wurde dem Bundesfinanzgericht der Bescheid vom 4.4.2023, ein Informationsschreiben der PVA vom 21.4.2023 an den Bf. über die Überweisung der Ersatzforderung von EUR 7.747,79 an die ÖGK, ein Schreiben der ÖGK vom 18.4.2023 an die PVA über die Anweisung der Zurückzahlung des im Zeitraum 1.10.2022 bis 31.3.2023 geleisteten Rehabilitationsgeldes mit dem Betreff *„Ersatzforderung; Versicherter: ***Bf1*** (VSNR ***VersNr Bf1***)“* sowie eine zeitraumbezogene Aufstellung der geleisteten Berufsunfähigkeitspension übermittelt.

Der Anspruch auf die Berufsunfähigkeitspension wie auch die monatliche Höhe sind aus dem Bescheid der PVA vom 4.4.2023 ersichtlich. Die Ermittlung des Bruttobetrages von EUR 4.134,08 betreffend die Monate Oktober bis Dezember ergibt sich aus der monatsbezogenen Aufstellung betreffend Leistungsbezug, die als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2025 dem Bundesfinanzgericht von der PVA übermittelt wurde. Dieser Betrag entspricht überdies dem Bruttobezug (KZ 210) im von der PVA an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel. In letzteren hat die RichterIn durch Abfragen in der JVP Einsicht genommen. Die Sonderzahlung in Höhe von EUR 217,58 findet sich wiederum sowohl in der von der PVA übermittelten monatsbezogenen Aufstellung als auch im an das Finanzamt übermittelten

Lohnzettel unter der KZ 220 (Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988). Aus dem Lohnzettel ergibt sich auch der steuerpflichtige Bezug (KZ 245) in Höhe von EUR 3.716,76 für die Monate Oktober bis Dezember 2022.

Für die RichterIn ergeben sich in Hinblick auf die von der PVA mitgeteilten sowie im Lohnzettel übermittelten Zahlen keine Widersprüche, sodass von der Richtigkeit der Beträge ausgegangen werden kann.

Dass der Betrag von EUR 7.747,79 zur Verrechnung der Ersatzforderung für die ÖGK und dem AMS für den Zeitraum 1.10.2022 bis 31.3.2023 einbehalten wurde, ergibt sich aus dem Informationsschreiben über die Anweisung, die eine Beilage zum Pensionsbescheid darstellt. Die Feststellung, wonach von dieser gesamten Rückzahlung EUR 3.923,44 auf die Monate Oktober, November und Dezember des Jahres 2022 entfielen, ergibt sich eindeutig aus der bereits erwähnten monatsbezogenen Darstellung betreffend Leistungsbezug, die als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2025 dem Bundesfinanzgericht von der PVA übermittelt wurde.

Das Schreiben der ÖGK, mit der sie die PVA zur Rückzahlung des von ihr im Zeitraum vom 1.10.2022 bis 31.3.2022 geleisteten Rehabilitationsgeldes aufforderte, wurde dem Bundesfinanzgericht im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2025 von der PVA übermittelt.

Der Lohnzettel der PVA sowie das Übermittlungsdatum waren für die RichterIn durch Einsicht in die JVP ersichtlich. Dass der Lohnzettel der PVA ebenfalls dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegt wurde, ergibt sich unmittelbar aus diesem.

Die Feststellungen, wonach im Februar 2024 die durch die ÖGK an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel betreffend die Zeiträume 1.8. bis 31.12.2022 korrigiert und in der Folge für die Zeiträume 1.8. bis 30.9.2022 und 1.12. bis 31.12.2022 neue Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt wurden, ergeben sich aus der Einsichtnahme der RichterIn in das finanzbehördliche Informationssystem (Jahresveranlagung Privat – JVP).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Die Beschwerde richtet sich gegen die Höhe der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Einkommensteuer. Die unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigten Bezüge der ÖGK bzw. der PVA habe er entweder nicht in dieser Höhe (ÖGK) bzw. gar nicht (PVA) erhalten, andererseits wurde der Bezug des AMS nicht berücksichtigt.

Unstrittig sind grundsätzlich die bezogenen Leistungen von der ÖGK in den Monaten Jänner bis Juli 2022. Strittig sind die im angefochtenen Bescheid berücksichtigten Bezüge für die Monate

August bis Dezember, weil es hier zu mehrfachen Überschneidungen in Bezug auf Ansprüche des Bf. auf Leistungen des AMS (September, Oktober, November), der ÖGK (rückwirkend für August bis November, Dezember) und der PVA (rückwirkend für Oktober, November, Dezember) und Ersatzforderungen des AMS und der ÖGK (Rückzahlungen) kam.

Im Folgenden wird zunächst geprüft, welche Bezüge in welcher Höhe als Einnahmen zu berücksichtigen sind. In einem zweiten Schritt wird auf die Rückzahlungen eingegangen, die im Wege von Verrechnungen mit dem AMS bzw. der ÖGK stattfanden:

a. Einnahmen

- AMS-Bezug:

Den AMS-Bezug erhielt der Bf. in der Zeit, in der ihm die Fortzahlung des Rehabilitationsgeldes durch die ÖGK zunächst versagt wurde und er auf die Entscheidung des Arbeits- und Sozialgerichtes wartete (2.9.-30.11.2022). Als ihm in der Folge das Rehabilitationsgeld wieder zuerkannt wurde, zog die ÖGK einen Betrag von EUR 3.709,80 ab und überwies diesen direkt an das AMS.

Gem. § 23 Abs. 1 Z 1 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (im Folgenden: ALVG 1977) kann Arbeitslosen, die die Zuerkennung einer Leistung aus dem Versicherungsfall der geminderten Arbeitsunfähigkeit oder der Erwerbsunfähigkeit oder eines Übergangsgeldes aus der gesetzlichen Pensions- oder Unfallversicherung beantragt haben, bis zur Entscheidung über ihren Antrag auf diese Leistungen als Vorschuss auf die Leistung Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe gewährt werden.

Wird die beantragte Leistung aus der Pensionsversicherung nicht zuerkannt, so gilt der Vorschuss gemäß § 23 Abs. 8 ALVG als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe.

Wird die beantragte Leistung – wie im konkreten Fall – hingegen zuerkannt, regelt § 23 Abs. 6 ALVG 1977 eine Legalzession:

„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.“

Auf dieser gesetzlichen Grundlage erfolgte die Rückerstattung der EUR 3.709,80 an das AMS.

Die Frage, wie der vom AMS geleistete Vorschuss auf das Rehabilitationsgeld steuerlich zu beurteilen ist, wurde vom VwGH bereits geklärt, der ausgesprochen hat, dass die gewährte Leistung des Arbeitsmarktservices als steuerpflichtiger Vorschuss zu beurteilen ist, wenn die beantragte Leistung zuerkannt wird (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Im Erkenntnis vom 14.12.2023, 14.12.2023, Ro 2021/13/0013, Ra 2021/13/0101 hält der VwGH in diesem Zusammenhang in Bezug auf eine vorläufige Berufsunfähigkeitspension ausdrücklich fest:

„Daraus ergibt sich, dass die Einstufung der vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse als (endgültig) steuerfreie Leistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe) oder als steuerpflichtige Vorschüsse auf eine - zu einem späteren Zeitpunkt, wenn auch allenfalls rückwirkend - zuerkannte (steuerpflichtige) Pensionsleistung erst erfolgen kann, wenn über den Antrag des Leistungsbeziehers auf Zuerkennung der nämlichen Pensionsleistung (rechtskräftig) abgesprochen worden ist.

Wird die beantragte Pensionsleistung zuerkannt, sind daher die vom Arbeitsmarktservice gewährten Vorschüsse nachträglich als steuerpflichtige Bezüge zu erfassen.“

Der AMS-Bezug in Höhe von EUR 3.709,80 stellte somit einen steuerpflichtigen Vorschuss auf das Rehabilitationsgeld dar (vgl. nochmals VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Die Rückzahlung der erhaltenen Vorschüsse an das AMS (im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG 1977) ändert daran nichts. Vielmehr handelt es sich dabei um eine als Werbungskosten zu berücksichtigende Erstattung von Einnahmen gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025; 14.12.2023, Ro 2021/13/0013, Ra 2021/13/0101; hierzu noch im Folgenden).

- Rehabilitationsgeld:

Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung stellen gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Rehabilitationsgeld iSd § 143a Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (im Folgenden: ASVG) unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 zu subsumieren (VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass dem Bf., wenngleich teilweise rückwirkend, für das gesamte Jahr 2022 Rehabilitationsgeld gewährt wurde. Damit ist dem Bf. das Geld im Sinn des § 19 EStG auch zugeflossen. Die im Ergebnis erfolgte Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes für die Monate Oktober bis Dezember im Jahr 2023 ändert daran nichts.

Rückzahlungen von Einnahmen in den Folgejahren sind Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen können (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Zurückgezahlte Einnahmen sind gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 – unter der Bedingung, dass weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen, noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurden – als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. hierzu VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; zu der Berücksichtigung von Werbungskosten im Folgenden). Es liegen somit im Jahr 2022 (steuerpflichtige) Einnahmen vor und erfolgte die Berücksichtigung des Rehabilitationsgeldes im angefochtenen Bescheid im Ausmaß von in Summe EUR 17.372,94 zu Recht.

- Berufsunfähigkeitspension:

Gem. § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 stellen Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Fraglich ist im konkreten Fall die zeitliche Zurechnung, da die rückwirkende Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension erst im Jahr 2023 erfolgte.

Gem. § 19 Abs. 1 EStG 1998 i.d.F. BGBl. I 2022/108 sind nach dem sog. Zufluss-Abfluss-Prinzip Einnahmen (grundsätzlich) in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt jedoch u.a. nach § 19 Abs. 1 Z 2 1. TS EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2022/108, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt wurden. Die Fassung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, BGBl. I 2022/108 ist gem. § 124b Z 399 EStG 1988 für Zahlungen ab 1. Jänner 2022 anzuwenden.

Aufgrund dieser Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 1. TS EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2022/108 ist daher die Pensionsnachzahlung für den Zeitraum 1.10. bis 31.12.2022 im Kalenderjahr 2022 zu erfassen.

Die Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von EUR 3.716,76 von der PVA im angefochtenen Bescheid erfolgte daher zu Recht.

b. Werbungskosten:

Der Bf. bringt vor, dass er die Bezüge teilweise gar nicht erhalten habe.

So hat er von der ÖGK für die Monate August bis November nur einen Nachzahlungsbetrag erhalten, weil EUR 3.709,80 als Ersatzforderung einbehalten und direkt dem AMS überwiesen wurden. Gleichmaßen wurde ihm auch nicht die von der PVA gewährte Berufsunfähigkeitspension für die Monate Oktober, November und Dezember überwiesen, weil (bezogen auf das Jahr 2022) EUR 3.923,24 zur Verrechnung der Ersatzforderung direkt an die ÖGK überwiesen wurden.

Die Verrechnung in Höhe von EUR 3.709,80, die die ÖGK vornahm, fand für den vom AMS auf der Grundlage des § 23 AIVG 1977 gewährten Zuschusses statt (siehe hierzu bereits oben).

Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 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. Solche Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 2 EStG 1988 sind nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von EUR 132,00/Jahr abzusetzen.

Der VwGH hat in seiner Rechtsprechung festgehalten, dass die im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG 1977 stattgefundenen Rückzahlung gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen ist (VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025; vgl. auch VwGH 14.12.2023, Ro 2021/13/0013, Ra 2021/13/0101).

Dem steuerpflichtigen Vorschuss des AMS stehen somit in gleicher Höhe Werbungskosten gegenüber.

Ähnliches gilt für die Rückzahlung von EUR 3.923,24 an die ÖGK:

Mit Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension erlosch der Anspruch auf Rehabilitationsgeld im Sinne des § 100 Abs. 1 lit. a ASVG. Der Rückzahlungsanspruch der ÖGK ergibt sich in der Folge aus § 100 Abs. 2 letzter Satz ASVG, wonach Beträge, die nach Erlöschen des früheren Anspruches noch geleistet wurden, von den aus dem neuen Anspruch für den gleichen Zeitraum zu leistenden Beträge einzubehalten und gegebenenfalls dem aus dem früheren Anspruch verpflichteten Versicherungsträger zu überweisen sind.

Für das von 1.10. bis 31.12.2022 geleistete Rehabilitationsgeld erhielt die ÖGK somit von der PVA für das Jahr 2022 Ersatzzahlungen aus dem Pensionsanspruch des Bf. in Höhe von EUR 3.923,24.

Auch hier ist wiederum § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 zu beachten, wonach die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zu den Werbungskosten zählen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Auch der VwGH hat in seiner Rechtsprechung festgehalten, dass die Rückzahlung von Einnahmen nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 EStG 1988 Werbungskosten darstellen (vgl. hierzu VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; 17.11.2022, Ra 2020/15/0079).

Für die Frage des Abflusszeitpunktes regelt § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2022/108, dass Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich in dem Kalenderjahr als abgefließen gelten, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden. Die Fassung des § 19 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. I 2022/108 ist gem. § 124b Z 399 EStG 1988 für Rückzahlungen ab 1. Jänner 2022 anzuwenden.

Daraus ergibt sich die Zurechnung der Rückzahlung zum Jahr 2022. Die Rückzahlung in Höhe von EUR 3.923,24 von der PVA an die ÖGK ist somit im Jahr 2022 ebenso als Werbungskosten zu berücksichtigen.

c. Ergebnis:

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut angefochtenem Bescheid (hier wurde bereits die Werbungskostenpauschale in Höhe von EUR 132,00 berücksichtigt) waren zunächst um den vom AMS erhaltenen Vorschuss in Höhe von EUR 3.709,80 zu erhöhen. Diesem Pensionsvorschuss stehen jedoch in gleicher Höhe Werbungskosten aus der Rückzahlung dieses Betrages durch Verrechnung des Rehabilitationsgeldes mit der Ersatzforderung des AMS gegenüber. Ebenfalls als Werbungskosten ist die Rückerstattung des Rehabilitationsgeldes in Höhe von EUR 3.923,24 an die ÖGK zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid war daher zu ändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis wurde insbesondere den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 15f, 19 und 25 EStG 1988 und der dazu ergangenen, oben zitierten Rechtsprechung des VwGH entsprochen, weshalb die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. März 2025