

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*StB\*\*\*, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (nun Finanzamt Österreich) vom 21. November 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer \*\*\*BfStNr\*\*\*, zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage 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 15. November 2018 reichte \*\*\*Bf\*\*\* (im Folgenden: Beschwerdeführer) seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 ein. Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) erging am 21. November 2018. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab für das Jahr 2017 eine Nachforderung in Höhe von 1.677,00 Euro.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Beschwerdeführer am 5. Dezember 2018 das Rechtsmittel der Beschwerde. Er brachte vor, von Seiten der Pensionsversicherungsanstalt seien keine Beträge überwiesen worden und er beantrage eine Neuberechnung.

Die Beschwerdevorentscheidung wurde am 26. April 2019 erlassen. Das Finanzamt wies die Beschwerde als unbegründet ab. Zu den Werbungskosten würde auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zählen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der

Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Rückzahlungen von Einnahmen würden im Jahr des Abflusses Werbungskosten darstellen. Ein einmal erfolgter Zufluss von Einnahmen könne durch eine Rückzahlung nicht rückgängig gemacht werden. Nachdem der Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips nur für die Nachzahlung der Pension durchbrochen werde, gelten für die Rückzahlung des Krankengeldes die „normalen“ Zu- und Abflussbestimmungen des § 19 EStG 1988 und sei das rückgezahlte Krankengeld im Kalenderjahr 2018 zu erfassen.

Am 13. Mai 2019 stellte der Beschwerdeführer durch seinen damaligen rechtsanwaltlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Der Beschwerdeführer habe keinerlei Nachzahlung von der PVA erhalten, sondern erst den laufenden Pensionsbezug angewiesen bekommen. Im Lohnzettel der PVA für 2017 seien die gesamten Bruttobezüge der Invaliditätspension für den Zeitraum 1.3.2017 bis 31.12.2017 angeführt. Die PVA habe es verabsäumt, die im gerichtlichen Vergleich vereinbarte „Anrechnung des bereits geleisteten Rehabilitationsgeldes“ durch einen entsprechenden Abzug zu berücksichtigen und die belangte Behörde darüber zu informieren, dass es infolge der vereinbarten Gegenverrechnung zu gar keiner Nachzahlung von Pensionsgeldern für das Jahr 2017 gekommen sei. Dies hätte dazu geführt, dass die belangte Behörde beide Einkommen – sowohl das im Jahr 2017 ausbezahlte Rehabilitationsgeld als auch die vermeintlich im Jahr 2018 an den Beschwerdeführer zur Auszahlung gelangte Pensionsnachzahlung für das Jahr 2017 – für die Berechnung der Einkommensteuer 2017 herangezogen habe. Daraus habe sich rechnerisch die Steuernachforderung ergeben. Ohne Mitberücksichtigung der Pensionsnachzahlung hätte sich keine Nachforderung an Einkommensteuer ergeben, sondern wäre vielmehr eine Steuergutschrift für den Beschwerdeführer resultiert. Der Beschwerdeführer hätte niemals einen Zufluss durch Pensionsnachzahlung erhalten und die Pensionseinkünfte hätten aus der Berechnung ausgeschieden werden müssen. Im Übrigen scheine § 19 Abs. 1 Z 2 EStG verfassungswidrig zu sein, weil es im Fall des Beschwerdeführers dazu komme, dass dieser doppelte Einkünfte zu versteuern habe, obwohl von vornherein klar sei, dass er keine solchen doppelten Einkünfte ausbezahlt erhalte. Dies stelle eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber jenen Steuerpflichtigen dar, die tatsächlich doppelte Einkünfte lukrieren.

Der rechtsanwaltliche Vertreter teilte mit Schreiben vom 25. Juni 2019 mit, dass das Vollmachtsverhältnis aufgelöst wurde.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 10. Jänner 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Finanzamt Österreich trat im Zuge der Finanzorganisationsreform mit 1. Jänner 2021 an die Stelle des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (§ 323b Abs. 1 BAO).

Die vorliegende Beschwerdesache wurde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. April 2024 zum 10. April 2024 der Gerichtsabteilung 3012 zugeteilt.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2025 stellte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers den Antrag, dass das im Jahr 2018 rückbezahlte Rehabilitationsgeld für den Zeitraum 2017 im Jahr 2017 als Ausgabe entsprechend berücksichtigt wird.

## II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2017 zunächst aufgrund vorübergehender Invalidität für 365 Tage Rehabilitationsgeld von der Gebietskrankenkasse Steiermark (nun Österreichische Gesundheitskasse; im Folgenden: ÖGK) in Höhe von 12.855,30 Euro (35,22 Euro brutto pro Tag). Davon wurde ein Siebentel, insgesamt 1.836,43 Euro, gesondert als sonstige Bezüge ausgewiesen (KZ 220). Die steuerpflichtigen Bezüge betrugen insgesamt 11.018,87 Euro (KZ 245). Es wurden 13 Lohnzettel „L3“ (Krankengeld als Ersatzleistung für Aktivbezug) übermittelt.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 21. November 2018 sind folgende steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) angeführt (Reihenfolge laut Bescheid):

|                                |                                  |
|--------------------------------|----------------------------------|
| 1.7.2017 bis 31.7.2017 (ÖGK)   | 935,85 (= 35,22*31 – 1.091,82/7) |
| 1.8.2017 bis 31.8.2017 (ÖGK)   | 935,85 (= 35,22*31 – 1.091,82/7) |
| 1.9.2017 bis 30.9.2017 (ÖGK)   | 905,66 (= 35,22*30 – 1.056,60/7) |
| 1.10.2017 bis 31.10.2017 (ÖGK) | 935,85 (= 35,22*31 – 1.091,82/7) |
| 1.12.2017 bis 31.12.2017 (ÖGK) | 935,85 (= 35,22*31 – 1.091,82/7) |
| 1.3.2017 bis 31.3.2017 (ÖGK)   | 935,85 (= 35,22*31 – 1.091,82/7) |
| 1.4.2017 bis 30.4.2017 (ÖGK)   | 905,66 (= 35,22*30 – 1.056,60/7) |
| 1.6.2017 bis 30.6.2017 (ÖGK)   | 905,66 (= 35,22*30 – 1.056,60/7) |
| 4.1.2017 bis 31.1.2017 (ÖGK)   | 845,28 (= 35,22*28 – 986,16/7)   |
| 1.2.2017 bis 28.2.2017 (ÖGK)   | 845,28 (= 35,22*28 – 986,16/7)   |
| 1.11.2017 bis 30.11.2017 (ÖGK) | 905,66 (= 35,22*30 – 1.056,60/7) |
| 2.1.2017 bis 3.1.2017 (ÖGK)    | 90,57 (= 35,22*3 – 105,66/7)     |
| 1.5.2017 bis 31.5.2017 (ÖGK)   | 935,85 (= 35,22*31 – 1.091,82/7) |

Mit Vergleich vom 14. Februar 2018 stellte das Landesgericht für Zivilrechtssachen \*\*\*Ort\*\*\* als Arbeits- und Sozialgericht fest, dass Maßnahmen der Rehabilitation nicht zweckmäßig und zumutbar sind und ab 1. März 2017 Invalidität voraussichtlich dauerhaft vorliegt. Die Pensionsversicherungsanstalt (im Folgenden: PVA) wurde verpflichtet, ab 1. März 2017 (rückwirkend) die Invaliditätspension in der gesetzlichen Höhe zu bezahlen, dies unter Anrechnung des bereits geleisteten Rehabilitationsgeldes.

Die PVA teilte dem Beschwerdeführer mit, dass die Nachzahlung für den Zeitraum von 1. März 2017 bis 31. März 2018 insgesamt 13.682,60 Euro, abzüglich Sozialversicherungsbeitrag (im Folgenden: SV-Beitrag) von 697,75 Euro, daher in Summe 12.984,85 Euro, beträgt und dieser Betrag zur Verrechnung der Ersatzforderung der ÖGK einbehalten wird. In das Jahr 2017 fielen davon die im Lohnzettel „L1“ ausgewiesenen 10.818,80 Euro (brutto).

Die mit Bescheid der PVA vom 21. März 2018 (nachträglich) zuerkannte Invaliditätspension betrug von 1. März 2017 bis 31. Dezember 2017 monatlich 954,60 Euro, abzüglich SV-Beitrag in Höhe von 48,68 Euro, somit 905,92 Euro.

Dem Beschwerdeführer wurde laut dem am 20. April 2018 übermittelten Lohnzettel „L1“ (Lohnzettel beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtiger Personen) im Jahr 2017 Invaliditätspension in Höhe von insgesamt 10.818,80 Euro (brutto) gewährt (KZ 210). Es wurden SV-Beiträge in Höhe von 486,80 Euro einbehalten (KZ 230). Der 13. und der 14. Monatsbezug sind mit 1.272,80 Euro ausgewiesen (KZ 220). Die steuerpflichtigen Bezüge betrugen im Zeitraum 1. März 2017 bis 31. Dezember 2017 insgesamt 9.059,20 Euro (KZ 245). Dieser Lohnzettel wurde, ebenso wie die Lohnzettel der ÖGK, dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt.

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2017 stand das von 1. März 2017 bis 31. Dezember 2017 gewährte Rehabilitationsgeld für den genannten Zeitraum (= 306 Tage) nicht zu. Es kam durch die rückwirkende Zuerkennung der Invaliditätspension zu einer Überzahlung. Die für diesen Zeitraum zugesprochene Invaliditätspension wurde von der PVA in Höhe von 10.777,32 Euro (Rehabilitationsgeld in Höhe von 35,22 Euro brutto pro Tag \* 306 Tage) einbehalten und im Jahr 2018 an die ÖGK überwiesen. Im Ergebnis fand daher eine Rückzahlung des von der ÖGK erhaltenen Rehabilitationsgeldes statt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt und vom Beschwerdeführer vorgelegten Aktenteilen.

Die Feststellung, dass das Rehabilitationsgeld mit 28. Februar 2017 entzogen wurde und ab 1. März 2017 Invaliditätspension unter Anrechnung des bereits geleisteten Rehabilitationsgeldes zu bezahlen war, ergibt sich aus der vom Beschwerdeführer

übermittelten Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen \*\*\*Ort\*\*\* vom 14. Februar 2018, \*\*\*Zl\*\*\*.

Die Höhe der monatlichen Invaliditätspension ergibt sich aus dem Bescheid der PVA vom 21. März 2018.

Die dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegten Lohnzettel der ÖGK und der PVA sowie deren Übermittlungsdatum wurden im Abgabensinformationssystem „Jahresveranlagung Privat“ eingesehen.

Die Ersatzforderung der ÖGK ist aus dem Informationsschreiben der PVA über deren Anweisung ersichtlich. Der in das Jahr 2017 fallende Betrag von 10.818,80 Euro ergibt sich einerseits aus dem Lohnzettel „L1“ und andererseits aus der Differenz des gesamten festgestellten Nachzahlungsbetrages in Höhe von 13.682,60 Euro abzüglich 2.863,80 Euro (= 954,60 Euro \* 3 für Jänner bis März 2018). Die Höhe des Rehabilitationsgeldes und die Summe der Rückforderung für das Jahr 2017 ergeben sich aus einer Mitteilung der ÖGK und dem Abgleich mit dem Abgabensinformationssystem. Im Lohnzettel der ÖGK für 2018 (Zeitraum „1.1. bis 1.1.2018“) sind die Bruttobezüge (KZ 210) für den zustehenden Zeitraum 2015 bis 2017 mit 27.577,26 Euro angeführt. Tatsächlich wurden (inklusive des von der PVA zurückbezahlten Betrages) insgesamt 38.354,58 Euro an Bruttobezügen gewährt. Durch die Aufrollung des gesamten Zeitraumes 2015 bis 2017 ergeben sich negative steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) in Höhe von -14.716,93 Euro. Die Hinzurechnung des 13. und 14. Monatsbezuges in Höhe von 3.939,61 (KZ 220) ergibt die Summe von 10.777,32 Euro (Bruttoanweisung des Rehabilitationsgeldes). Dadurch ist unzweifelhaft, dass die PVA den einbehaltenen Betrag in Höhe von 10.777,32 Euro tatsächlich an die ÖGK überwiesen hat.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Die Beschwerde richtet sich gegen die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2017. Strittig ist im gegenständlichen Fall der Zufluss der Invaliditätspension bzw. die zeitliche Zurechnung der Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes entweder zum Anspruchsjahr (Beschwerdeführer) oder zum Kalenderjahr, in dem die Zahlung geleistet wurde (Finanzamt).

Gemäß § 19 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 sind **Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen** sind. Abweichend davon gelten nach § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 **Nachzahlungen** ([...]; siehe VfGH G 223/2020-8), **über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr zugeflossen, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden.**

Ausgaben sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 für das

Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz.

Die relevanten Absätze des § 19 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 lauten:

*„(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt: [...]*

*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, [...], das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG [...].*

*(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. **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.“*

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 17. Juni 2021 zu GZ. G 223/2020-8 (kundgemacht mit BGBl I Nr. 134/2021 vom 13. Juli 2021) zu Recht erkannt, dass die Wortfolge „von Pensionen“ in § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 als verfassungswidrig aufgehoben wird. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 30. Juni 2022 in Kraft. Die aufgehobene Wortfolge ist in den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren nicht mehr anzuwenden. Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte mit Vorlagebericht vom 10. Jänner 2020. Der Entfall der Wortfolge hat für den gegenständlichen Beschwerdefall hinsichtlich des Zuflusses keine Auswirkungen, weil die Invaliditätspension bescheidmäßig zuerkannt wurde und für deren Nachzahlung bereits der Grundsatz des in § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 normierten Zuflussprinzips durchbrochen war. Relevant ist jedoch die aufgrund des Ausspruches des Verfassungsgerichtshofes erfolgte gesetzliche Änderung des § 19 Abs. 2 EStG 1988 für die Rückzahlung des (nun als Vorschuss anzusehenden) gewährten Rehabilitationsgeldes. Bis zur Änderung des § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 waren Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden

sind. Seit dem Inkrafttreten des § 19 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022, der für Zahlungen und Rückzahlungen (rückwirkend) ab 1. Jänner 2022 und auf Antrag des Steuerpflichtigen in einem offenen Veranlagungsverfahren anzuwenden ist, gilt auch für die Rückzahlung von Rehabilitationsgeld, dass diese in dem Kalenderjahr als abgeflossen gilt, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurde.

#### **Zufluss des Rehabilitationsgeldes:**

Der Steuergesetzgeber hat das Rehabilitationsgeld mit der Begründung, dass das anstelle einer befristeten Invaliditätspension getretene Rehabilitationsgeld durch den Krankenversicherungsträger geleistet wird und es funktional als eine Fortsetzung des Krankengeldbezuges anzusehen ist, in § 69 Abs. 2 EStG 1988 dem Krankengeld gleichgestellt. Das Rehabilitationsgeld im Sinne des § 143a Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (im Folgenden: ASVG) ist daher unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 – Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit durch Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung – zu subsumieren (siehe VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Dem Beschwerdeführer wurde für das gesamte Jahr 2017 Rehabilitationsgeld gewährt. Zugeflossen ist eine Einnahme nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann und sich der Zufluss wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. zuletzt VwGH 26.11.2025, Ro 2022/15/0015, mwN). Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und er muss über die Einnahme frei verfügen können (vgl. VwGH 31.1.2022, Ra 2021/13/0095, mwN).

Dem Beschwerdeführer sind im Jahr 2017 unstrittig insgesamt 11.018,87 Euro an steuerpflichtigem Rehabilitationsgeld zugeflossen und er konnte darüber auch frei verfügen. Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Einnahmen kommt für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum die Grundregel des § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 zur Anwendung, wonach **Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen** sind. Die Einnahmen sind jedenfalls dem **Kalenderjahr 2017 zuzurechnen**. Die Rückzahlung für den Zeitraum 1. März 2017 bis 31. Dezember 2017 im Jahr 2018 ändert diesen Umstand nicht. Rückzahlungen von Einnahmen in den Folgejahren sind Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen können (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, mwN).

Es liegen im Jahr 2017 steuerpflichtige Einnahmen vor. Die Berücksichtigung des Rehabilitationsgeldes im Einkommensteuerbescheid 2017 erfolgte daher im Ausmaß von 11.018,87 Euro zu Recht.

#### **Zufluss der Invaliditätspension:**

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

Die bescheidmäßige rückwirkende Zuerkennung der Invaliditätspension für den Zeitraum 1. März 2017 bis 31. Dezember 2017 erfolgte erst im Jahr 2018.

Für **Nachzahlungen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird**, ist der Grundsatz des in § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 normierten Zuflussprinzips durchbrochen. Solche Nachzahlungen sind nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern **in dem Kalenderjahr als Einkünfte zu erfassen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.**

Die **Nachzahlung der Invaliditätspension** ist daher aufgrund der Regelung in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im **Kalenderjahr 2017 zu erfassen.**

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der PVA in Höhe von 9.059,20 Euro wurden daher zu Recht im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 berücksichtigt.

Der Zweck des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist es, den Progressionseffekt bei der Zusammenballung nachbezahlter Einkünfte zu vermeiden, wenn die Verzögerung nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegt (siehe ErlRV 1212 BlgNR 24. GP, 16, 17). Auf den Beschwerdeführer trifft das aber insoweit zu, als sowohl das bereits ausbezahlte Rehabilitationsgeld (Zuflussprinzip) als auch die rückwirkend gewährte Invaliditätspension (Anspruchsprinzip) im Kalenderjahr 2017 als Einkünfte zu versteuern sind und dies zu einer negativen Belastungswirkung aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifes führt.

Der Verfassungsgerichtshof erkannte in seiner vorstehend zitierten Entscheidung hinsichtlich ausbezahlter Vorschüsse, dass – nach der vom VfGH zu beurteilenden Rechtslage – *„in Fällen, in denen Vorschüsse auf Rehabilitationsgeld ausbezahlt werden, diese nachteiligen Effekte nicht eintreten, da diese Vorschüsse im Jahr des Zuflusses als Einnahmen zu erfassen und im Jahr der Nachzahlung auf diese [Vorschüsse] in Anrechnung und als Werbungskosten von dieser [Nachzahlung] in Abzug zu bringen sind“* (siehe VfGH 17.6.2021, G 223/2020).

Da der Gesetzgeber mit BGBl I Nr. 108/2022 nicht nur § 19 Abs. 1 EStG 1988, sondern korrespondierend auch § 19 Abs. 2 EStG 1988 änderte und einen Satz hinzufügte, gilt für die Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes aufgrund der Übergangsbestimmung ebenfalls die Zurechnung zum Anspruchsjahr (siehe ErlRV 1534 BlgNR 27. GP, 11).

#### **Für die Werbungskosten gilt daher Folgendes:**

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass ihm von der PVA keine Beträge überwiesen wurden. Dem ist insofern zuzustimmen, als die Rückzahlung des von der ÖGK gewährten Rehabilitationsgeldes durch die PVA im Wege der Legalzession erfolgte. Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld im Sinne des § 100 Abs. 1 lit. a ASVG erlosch ohne weiteres Verfahren mit der Zuerkennung der Invaliditätspension. Der Rückzahlungsanspruch der ÖGK ergibt sich aus § 100 Abs. 2 letzter Satz ASVG: *„Beträge, die nach Erlöschen des früheren Anspruches noch*

*geleistet wurden, sind von den aus dem neuen Anspruch für den gleichen Zeitraum zu leistenden Beträgen einzubehalten und gegebenenfalls dem aus dem früheren Anspruch verpflichteten Versicherungsträger zu überweisen.“*

Diese Rückzahlung ist gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Nach § 16 Abs. 2 erster Satz 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. Auch der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass die Rückzahlung von Einnahmen nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen ist (siehe VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079). Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 sind nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von 132,00 Euro pro Jahr abzusetzen. Der Werbungskostenpauschbetrag steht nur aktiven Arbeitnehmern, nicht jedoch Pensionsbezieher zu. Der Beschwerdeführer bezog bis 28. Februar 2017 Rehabilitationsgeld. Der Pauschbetrag ist auch dann zu berücksichtigen, wenn die Tätigkeit nicht ganzjährig ausgeübt wird (vgl. *Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm. 150, Stand 1.7.2025).

Hinsichtlich des Abflusszeitpunktes ist § 19 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblich. Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 wurden Rückzahlungen von Rehabilitationsgeld ausschließlich im Jahr des Abflusses (in dem sie geleistet worden sind) berücksichtigt (siehe dazu VwGH 22.6.2020, Ro 2018/13/0009; für den beschwerdegegenständlichen Fall wäre dies das Jahr 2018). Seit dem Inkrafttreten des § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 (kundgemacht am 19. Juli 2022) gelten **Rückzahlungen von Einnahmen** gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich EStG 1988 **in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden**. Einnahmen gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 sind unter anderem Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird und das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG. Gemäß der Übergangsbestimmung in § 124b Z 399 EStG 1988 sind § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 und § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 für Zahlungen und Rückzahlungen (rückwirkend) ab 1. Jänner 2022 und auf Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren anzuwenden. Das beschwerdegegenständliche Jahr 2017 ist ein offenes Veranlagungsverfahren. Aufgrund des Antrages des Beschwerdeführers vom 3. Dezember 2025 ist § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 anzuwenden. Das **Rehabilitationsgeld**, welches tatsächlich im Wege der Legalzession an die ÖGK refundiert wurde, gilt im **Kalenderjahr 2017 als abgeflossen**.

#### **Daraus folgt:**

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Rehabilitationsgeld, Invaliditätspension) waren im Zufluss- bzw. Anspruchsjahr 2017 zu berücksichtigen. Die Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes durch Verrechnung mit der Ersatzforderung der ÖGK war aufgrund der

Antragstellung ebenfalls dem Anspruchsjahr 2017 zuzurechnen. Die im Jahr 2018 geleistete Zahlung der PVA an die ÖGK war daher im beschwerdegegenständlichen Jahr 2017 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der rückwirkend bescheidmäßig zuerkannten Invaliditätspension standen daher im selben Veranlagungszeitraum Werbungskosten in Höhe jenes Betrages gegenüber, der von der PVA an die ÖGK aufgrund des nun als Vorschuss anzusehenden Rehabilitationsgeldes refundiert wurde.

Es war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

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

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die zeitliche Zurechnung der Einnahmen bzw. der Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes (zum Zufluss- bzw. Abfluss- oder Anspruchsjahr) strittig. Betreffend den Zufluss des Rehabilitationsgeldes und der Invaliditätspension stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die zu lösende Rechtsfrage hinsichtlich der Zurechnung der Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes zum Anspruchsjahr ergibt sich aus dem Wortlaut des § 19 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 in der geltenden Fassung (BGBl I Nr. 108/2022) in Verbindung mit der Übergangsbestimmung. Da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen.

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2017)

Graz, am 30. Jänner 2026