

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch VS Steuerberatungs OG, Nymphengasse 3 Tür 1, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer 2019, über die Beschwerde vom 29. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 (gem § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid) sowie über die Beschwerde vom 24. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 (gem § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid), Steuernummer ***BF1StNr***, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2019, 2020 und 2021 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblattblättern 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

Der Beschwerdeführer (in Folge: kurz Bf.) reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 am 13.07.2020 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein.

Am 26.08.2021 erließ die Abgabenbehörde erklärungsgemäß den Einkommensteuerbescheid 2019.

Mit Bescheid vom 03.06.2022 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2019 gem. § 303 BAO wiederaufgenommen und mit Einkommensteuerbescheid 2019 vom

03.06.2022 wurde die Einkommensteuer in Höhe von EUR 6.131 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt nachträglich Informationen zu Lohnzettelangaben oder Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe erhalten habe.

Am 06.04.2022 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein. Am 08.06.2022 wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, in welchem die Einkommensteuer in Höhe von EUR -428 festgesetzt wurde. Begründend wurde angeführt, dass es noch ungewiss sei, ob bei den vom Bf. erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb Gewinne bzw. ein Gesamtgewinn erwirtschaftet wird.

Am 03.10.2022 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein. Am 06.10.2022 wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, in welchem die Einkommensteuer in Höhe von EUR 24.907 festgesetzt wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 brachte der Bf. jeweils am 29.6.2022 Beschwerde ein. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 brachte der Bf. am 24.10.2022 Beschwerde ein. Der Wiederaufnahmebescheid vom 3.6.2022 betreffend das Jahr 2019 blieb unangefochten.

In der **Beschwerdebegründung** brachte der Bf. jeweils vor, dass ab 1. Oktober 2019 die Pensionsleistung zusätzlich berücksichtigt worden sei, obwohl diese Leistung seitens der Pensionsversicherungsanstalt (in Folge kurz: PVA) niemals zur Auszahlung gelangt sei. Die Nachzahlung für die Zeit vom 1. Oktober 2019 bis 28. Februar 2022 betrage EUR 80.589,53, abzüglich Krankenversicherungsbeitrag iHv. EUR 4.110,01 und abzüglich Lohnsteuer iHv. EUR 12.257,67, somit EUR 64.221,85 und sei dieser Betrag zur Verrechnung der Ersatzforderung für die Österreichische Gesundheitskasse (in Folge kurz: ÖGK) einbehalten worden.

Es seien keinerlei zusätzliche Einkünfte seitens der PVA bezogen worden, da diese mit den ÖGK gegenverrechnet worden seien. Es gäbe nur Anspruch auf eine Sozialleistung, entweder Krankengeld/Rehageld oder BU-Pension; sohin dürfe nur eine Sozialleistung, die auch zur Auszahlung gelangte, der Besteuerung unterliegen. Der Bescheid möge dahingehend geändert werden, dass nur die Leistungen der PVA (BU-Pension) zu versteuern sind.

Am 24.11.2022 erging die **Beschwerdevorentscheidung** betreffend Einkommensteuer 2019, 2020 und 2021. Darin wies das Finanzamt die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden. Die Pensionsversicherungsanstalt habe ab dem Veranlagungsjahr 2019 richtigerweise Lohnzetteln für die Pension übermittelt, der Zufluss

des Rehabilitationsgeldes und damit die Besteuerung in den Jahren 2019 bis 2021 bleibe aufrecht. Da das Rehabilitationsgeld dem Zu- und Abflussprinzip unterliege, ergibt sich aus § 16 Abs. 2 iVm. § 19 Abs. 2 EStG 1988, dass die Rückzahlung dieser Gelder in dem Kalenderjahr als Ausgabe abzusetzen sei, in dem die Rückzahlungen geleistet worden seien. Eine Verteilung der Rückzahlungen, die zu Werbungskosten führen können, auf jene Zeiträume, für die der Anspruch der Nachzahlung einer bescheidmäßig zuerkannten Pension besteht, sei in § 19 EStG 1988 nicht vorgesehen. Die im Jahr 2022 rückbezahlten (verrechneten) Beträge, können daher erst im Jahr 2022 (Zahlung) als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Am 19.12.2022 brachte der Bf. den Antrag ein, die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde am 14.07.2023 zur Entscheidung vor. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.11.2025 wurde die Gerichtsabteilung GA 3015 für die vorliegende Beschwerdesache zuständig gemacht.

Das Bundesfinanzgericht richtete am 06.02.2026 ein Auskunftersuchen an die ÖGK als auch an die PVA. Die dazu ergangenen Antwortschreiben der PVA vom 17.02.2026 bzw der ÖGK vom 26.02.2026 wurden dem Bf. und der belangten Behörde zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2026 stellte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers den Antrag, die von der ÖGK bezogenen Bruttobezüge iHv EUR 11.449,20 (KZ 210 des Lohnzettels L3) statt (wie ursprünglich) im Jahr 2020 im Jahr 2019 zu berücksichtigen.

Die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung sowie der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurden vom Bf. mit Schreiben vom 4. Mai 2026 zurückgezogen. Das Finanzamt Österreich machte vom Recht einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen, nicht Gebrauch.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erhielt für den Zeitraum vom 1.10.2019 bis 28.2.2022 Rehabilitationsgeld von der ÖGK. Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld wurde von der ÖGK im Jahr 2020 rückwirkend ab 1.10.2019 festgestellt. Die ÖGK übermittelte für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume entsprechende Lohnzettel an das Finanzamt. Den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2019, 2020 und 2021 wurden die von der ÖGK zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung übermittelten Lohnzettel entsprechend zugrunde gelegt. Das Finanzamt Österreich legte demnach den angefochtenen Bescheiden folgende Lohnzettel der ÖGK zu Grunde:

2019 (alle Beträge in EUR)

Zeitraum	Kranken- gelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
29.04.2019 – 27.05.2019	3.532,20	504,60			3.027,60	665,55	665,55
28.05.2019 – 27.06.2019	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
28.06.2019 – 29.07.2019	3.897,60	556,80			3.340,80	734,40	734,40
30.07.2019 – 30.08.2019	3.897,60	556,80			3.340,80	734,40	734,40
31.08.2019 – 27.09.2019	3.410,40	487,20			2.923,20	642,60	642,60
28.09.2019 – 05.10.2019	974,40	139,20			835,20	183,60	183,60

2020 (alle Beträge in EUR)

Zeitraum	Kranken- gelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
01.01.2020 – 01.01.2020	11.449,20	1.635,60	974,40	974,40	8.839,20	2.088,45	2.088,45
02.01.2020 – 31.01.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.02.2020 – 29.02.2020	3.532,20	504,60			3.027,60	665,55	665,55
01.03.2020 – 31.03.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.04.2020 – 30.04.2020	3.654,00	522,00			3.132,00	688,50	688,50
01.05.2020 – 31.05.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.06.2020 – 30.06.2020	3.654,00	522,00			3.132,00	688,50	688,50
01.07.2020 – 31.07.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45

01.08.2020 – 31.08.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
12.11.2020 – 30.11.2020	2.314,20	330,60			1.983,60	436,05	436,05
01.12.2020 – 31.12.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.01.2020 – 31.12.2020	98,35	14,05			84,30		

2021 (alle Beträge in EUR)

Zeitraum	Kranken- gelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
02.01.2021 – 31.01.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.02.2021 – 28.02.2021	3.410,40	487,20			2.923,20	514,08	514,08
01.03.2021 – 31.03.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.04.2021 – 30.04.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.05.2021 – 31.05.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.06.2021 – 30.06.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.07.2021 – 31.07.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.08.2021 – 31.08.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.09.2021 – 30.09.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.10.2021 – 31.10.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.11.2021 – 30.11.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.12.2021 – 31.12.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16

Wie vom Bundesfinanzgericht festgestellt, hat die ÖGK nach Erlassung der verfahrensgegenständlichen Bescheide teilweise korrigierte Lohnzettel an das Finanzamt Österreich übermittelt. Das Bundesfinanzgericht legt daher die folgenden von der ÖGK übermittelten Lohnzettel seinem Erkenntnis zu Grunde:

2019 (alle Beträge in EUR)

Zeitraum	Krankengelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
29.04.2019 – 27.05.2019	3.532,20	504,60			3.027,60	665,55	665,55
28.05.2019 – 27.06.2019	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
28.06.2019 – 29.07.2019	3.897,60	556,80			3.340,80	734,40	734,40
30.07.2019 – 30.08.2019	3.897,60	556,80			3.340,80	734,40	734,40
31.08.2019 – 27.09.2019	3.410,40	487,20			2.923,20	642,60	642,60
28.09.2019 – 30.09.2019	365,40	52,20			313,20		
28.09.2019 – 05.10.2019						183,60	183,60

2020 (alle Beträge in EUR)

Zeitraum	Krankengelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
01.01.2020 – 01.01.2020	11.449,20	1.635,60	974,40	974,40	8.839,20	2.088,45	2.088,45
02.01.2020 – 31.01.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.02.2020 – 29.02.2020	3.532,20	504,60			3.027,60	665,55	665,55
01.03.2020 – 31.03.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.04.2020 – 30.04.2020	3.654,00	522,00			3.132,00	688,50	688,50

01.05.2020 – 31.05.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.06.2020 – 30.06.2020	3.654,00	522,00			3.132,00	688,50	688,50
01.07.2020 – 31.07.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.08.2020 – 31.08.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
12.11.2020 – 30.11.2020	2.314,20	330,60			1.983,60	436,05	436,05
01.12.2020 – 31.12.2020	3.775,80	539,40			3.236,40	711,45	711,45
01.01.2020 – 31.12.2020	98,35	14,05			84,30		

Betreffend den nachstehend angeführten Lohnzettel der ÖGK (Meldezeitraum: 01.01.2020-01.01.2020) stellt das Bundesfinanzgericht folgendes fest:

Zeitraum	Kranken- gelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
01.01.2020 – 01.01.2020	11.449,20	1.635,60	974,40	974,40	8.839,20	2.088,45	2.088,45

Vom Bruttobetrag iHv. EUR 11.449,20 (Kennzahl 210) betrifft

- ein Betrag von **EUR 11.083,80 den Bezug von Rehabilitationsgeld für den Zeitraum 01.10.2019–31.12.2019** bzw.
- ein **Betrag von EUR 365,40 den Bezug von Krankengeld** (als Ersatzleistung für Aktivbezug – Lohnzettel „L3“) **für den Zeitraum 28.09.2019–30.09.2019.**

Mit Schreiben vom 4. Mai 2026 stellte der Bf. den Antrag oben angeführten Lohnzettel der ÖGK (Meldezeitraum: 01.01.2020-01.01.2020) für den Anspruchszeitraum 2019 zu berücksichtigen.

2021 (alle Beträge in EUR)

Zeitraum	Kranken- gelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
02.01.2021 – 31.01.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16

01.02.2021 – 28.02.2021	3.410,40	487,20			2.923,20	514,08	514,08
01.03.2021 – 31.03.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.04.2021 – 30.04.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.05.2021 – 31.05.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.06.2021 – 30.06.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.07.2021 – 31.07.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.08.2021 – 31.08.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.09.2021 – 30.09.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.10.2021 – 31.10.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16
01.11.2021 – 30.11.2021	3.654,00	522,00			3.132,00	550,80	550,80
01.12.2021 – 31.12.2021	3.775,80	539,40			3.236,40	569,16	569,16

Mit **Bescheid vom 27.5.2022** wurde dem Bf. von der **PVA ab 1.10.2019 rückwirkend** ein Anspruch auf **Berufsunfähigkeitspension** zuerkannt.

Den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2019, 2020 und 2021 wurden die von der PVA zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung übermittelten Lohnzettel entsprechend zugrunde gelegt. Das Finanzamt Österreich legte demnach den angefochtenen Bescheiden folgende Lohnzettel der PVA zu Grunde:

Jahr 2019 – Bezugszeitraum: 01.10. bis 31.12.2019

Übermittelt am 28.04.2022

Position	Betrag in EUR
Bruttobezüge (210)	7.992,57
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	420,66

SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	386,16
Steuerpflichtige Bezüge (245)	7.185,75
Einbehaltene Lohnsteuer	1.372,26
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.372,26
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	21,45

Jahr 2020 – Bezugszeitraum: 01.01. bis 31.12.2020

Übermittelt am 28.04.2022

Position	Betrag in EUR
Bruttobezüge (210)	30.832,80
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	3.854,10
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.375,92
Steuerpflichtige Bezüge (245)	25.602,78
Einbehaltene Lohnsteuer	4.200,81
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	4.200,81
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	196,56

Jahr 2021 – Bezugszeitraum: 01.01. bis 31.12.2021

Übermittelt am 21.06.2022

Position	Betrag in EUR
Bruttobezüge (210)	36.464,26
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	5.209,18
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.593,96
Steuerpflichtige Bezüge (245)	29.661,12
Einbehaltene Lohnsteuer	5.740,78
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	5.740,78

Für die Jahre 2019 und 2020 wurden von der PVA am 21.06.2022 korrigierte Lohnzettel wie folgt an das Finanzamt Österreich übermittelt:

Jahr 2019 – Bezugszeitraum: 01.10. bis 31.12.2019**Übermittelt am 21.06.2022**

Position	Betrag in EUR
Bruttobezüge (210)	7.993,17
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	420,69
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	386,19
Steuerpflichtige Bezüge (245)	7.186,29
Einbehaltene Lohnsteuer	1.372,44
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.372,44
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	21,46

Jahr 2020 – Bezugszeitraum: 01.01. bis 31.12.2020**Übermittelt am 21.06.2022**

Position	Betrag in EUR
Bruttobezüge (210)	30.835,06
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	3.854,38
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.376,01
Steuerpflichtige Bezüge (245)	25.604,67
Einbehaltene Lohnsteuer	4.201,52
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	4.201,52
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	196,57

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis die jeweils am **21.06.2022** von der PVA an das Finanzamt Österreich **übermittelten Lohnzettel für die Jahre 2019, 2020 und 2021 zu Grunde.**

Für den Zeitraum 1.10.2019 bis 28.2.2022 machte die rückwirkend zuerkannte Pension insgesamt EUR 80.589,53 (brutto) bzw EUR 64.221,85 (netto; abzüglich Krankenversicherungsbeiträge und abzüglich Lohnsteuer) aus. Durch die rückwirkende Zuerkennung kam es zu einer Überzahlung an Rehabilitationsgeld für den Zeitraum 1.10.2019 bis 28.2.2022, weshalb die ÖGK die PVA zur Rückzahlung des von ihr an den Bf. geleisteten Rehabilitationsgeldes mit Schreiben vom 25.03.2022 aufforderte.

Der für diesen Zeitraum gebührende Betrag an Berufsunfähigkeitspension in Summe von EUR 64.221,85 (netto) wurde daher zur Verrechnung der Ersatzforderung für die ÖGK einbehalten - dieser Betrag wurde schließlich im September 2022 von der PVA an die ÖGK überwiesen.

Im Ergebnis erfolgte somit eine **Rückzahlung von Rehabilitationsgeld an die ÖGK**, wobei von dem **Rückzahlungsbetrag in Höhe von insgesamt EUR 64.221,85**

- ein Betrag von **EUR 6.212,70 auf das Jahr 2019**
- ein Betrag von **EUR 25.059,51 auf das Jahr 2020**
- ein Betrag von **EUR 28.862,10 auf das Jahr 2021**
- ein Betrag von **EUR 4.087,54 auf das Jahr 2022**

entfällt.

Für den Zeitraum vom **05.11.-31.12.2019** (57 Tage) erhielt der Bf. Zahlungen vom **Arbeitsmarktservice** (im Folgenden: AMS) in Höhe von **EUR 3.273,51**. Es handelt sich dabei um „*Arbeitslosengeld als Vorschuss auf Invaliditätspension*“. Das AMS meldete diesen oa. Betrag als steuerbefreite Bezüge ohne Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes (Meldeart: § 3 Abs. 1 EStG 1988) an das Finanzamt Österreich. Ein Lohnzettel mit dem Ausweis steuerpflichtiger Bezüge wurde bis dato nicht an das Finanzamt Österreich übermittelt.

Für den Zeitraum vom **01.01-31.03.2020** (91 Tage) erhielt der Bf. Zahlungen vom **AMS** in Höhe von **EUR 5.226,13**. Es handelt sich dabei um „*Vorschuss - Rehabilitationsgeld*“. Das AMS meldete am 06.02.2021 diesen oa. Betrag zunächst als steuerbefreite Bezüge unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes (Meldeart: § 3 Abs. 2 EStG 1988) an das Finanzamt Österreich. Im Bescheid 2020 vom 08.06.2022 wurde demzufolge auch vom Finanzamt Österreich der besondere Progressionsvorbehalt iSd § 3 Abs. 2. EStG 1988 berücksichtigt. Am 16.02.2023 erfolgte in weiterer Folge eine korrigierte Meldung seitens des AMS, wonach der oa. Betrag als steuerbefreite Bezüge ohne Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes (Meldeart: § 3 Abs. 1 EStG 1988) an das Finanzamt Österreich gemeldet wurde. Ein Lohnzettel mit dem Ausweis steuerpflichtiger Bezüge wurde bis dato nicht an das Finanzamt Österreich übermittelt.

Das AMS übermittelte am 09.04.2020 eine Forderungsabrechnung in der Höhe von EUR 8.499,64 für den Zeitraum 05.11.2019 bis 31.03.2020 an die ÖGK. Diese Forderung setzt sich aus 148 Tagen mal dem täglichen Satz von EUR 57,43 zusammen. Da der Tagsatz des Rehabilitationsgeldes EUR 53,17 betrug, wurde von der ÖGK ein Betrag in Höhe von EUR 7.869,16 (EUR 53,17 x 148 Tage) für das AMS einbehalten. Am 21.04.2020 wurde von der ÖGK der Differenzbetrag in Höhe von EUR 630,48 dem AMS als nicht einbringbar zurückgemeldet.

Im Ergebnis fand somit **im Jahr 2020 eine Rückzahlung in Höhe von EUR 7.869,16 der vom AMS erhaltenen Bezüge statt**, wobei davon

- ein Betrag von **EUR 3.030,69 (EUR 53,17 x 57 Tage) auf das Jahr 2019**
- ein Betrag von **EUR 4.838,47 (EUR 53,17 x 91 Tage) auf das Jahr 2020**

entfällt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, wonach der Bf. für den Zeitraum 1.10.2019 bis 28.2.2022 Rehabilitationsgeld von der ÖGK erhielt, ergibt sich zunächst aus den Ausführungen des Bf., aus einem vom Bf. vorgelegten Schreiben der ÖGK vom 21.6.2022, aus der Auskunftsbearbeitung der ÖGK vom 26.02.2026 sowie aus der Auskunftsbearbeitung der PVA vom 17.02.2026.

Darüber hinaus hat das Bundesfinanzgericht in das finanzbehördliche Informationssystem Einsicht genommen, in dem sämtliche Lohnzettel für die verfahrensgegenständlichen Jahre ersichtlich sind.

Anhand der übermittelten Lohnzettel der ÖGK sowie der Auskunftsbearbeitung der ÖGK vom 26.02.2026 bzw. vom 12.03.2026 konnte das Bundesfinanzgericht eine zeitraumbezogene Aufteilung der geleisteten Rehabilitationsgelder für die Jahre 2019 (1.10.–31.12.), 2020, 2021 und 2022 (1.1.–28.2.) vornehmen.

Dass dem Bf. Mitte des Jahres 2022 rückwirkend zum 1.10.2019 von der PVA eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt wurde, ergibt sich aus dem vom Bf. vorgelegten Bescheid der PVA vom 27.5.2022. Die Höhe der rückwirkend anerkannten Berufsunfähigkeitspension für den Zeitraum von 1.10.2019 bis 28.02.2022 ergibt sich aus den Schreiben der PVA vom 4.3.2022 sowie vom 15.9.2022.

Darüber hinaus hat das Bundesfinanzgericht in das finanzbehördliche Informationssystem Einsicht genommen, in dem auch die von der PVA übermittelten Lohnzettel für die verfahrensgegenständlichen Jahre ersichtlich waren. Anhand der übermittelten Lohnzettel der PVA sowie des Schreibens der PVA vom 4.3.2022 konnte das Bundesfinanzgericht eine zeitraumbezogene Aufteilung der geleisteten Berufsunfähigkeitspension für die Jahre 2019 (1.10.–31.12.), 2020, 2021 und 2022 (1.1.–28.2.) vornehmen.

Aus den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2019, 2020 und 2021 ist ersichtlich, welche an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel den jeweiligen Bescheiden zugrunde gelegt wurden.

Dass ein Betrag von EUR 64.221,85 zur Verrechnung der Ersatzforderung für die ÖGK für den Zeitraum 1.10.2019 bis 28.2.2022 von der PVA einbehalten wurde resp. von der PVA an die

ÖGK im September 2022 überwiesen wurde, ergibt sich aus dem Schreiben der PVA vom 15.9.2022 sowie aus der Auskunftsbearbeitung der PVA vom 17.02.2026.

Weiters hat die PVA im Rahmen der Auskunftsbearbeitung dem Bundesfinanzgericht eine Aufschlüsselung des Ersatzanspruches der ÖGK für die Jahre 2019-2022 übermittelt. Die oa. Aufschlüsselung der PVA konnte von Seiten des Bundesfinanzgerichtes vollständig nachvollzogen werden.

Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich im Hinblick auf die von der PVA in den oa. Schreiben mitgeteilten sowie in den jeweiligen Lohnzetteln übermittelten Beträge keine Widersprüche, sodass von der Richtigkeit der Beträge ausgegangen wird.

Die Feststellung, wonach der Bf. im Zeitraum 05.11.2019 bis 31.03.2020 Zahlungen vom AMS, in Summe EUR 8.499,64, erhielt, gründet sich auf die vom AMS an das Finanzamt Österreich übermittelten Meldungen für diesen Zeitraum, in die das Bundesfinanzgericht in das finanzbehördliche Informationssystem Einsicht nahm. Durch die Einsichtnahme in das finanzbehördliche Informationssystem war für das Bundesfinanzgericht auch die Meldung des AMS über die steuerbefreiten Bezüge im Zeitraum vom 05.11.2019 bis 31.03.2020 ersichtlich und dass vom AMS kein Lohnzettel für 2019 bzw 2020 übermittelt wurde.

Dass ein Betrag von EUR 7.869,16 zur Verrechnung der Ersatzforderung für das AMS für den Zeitraum 05.11.2019 bis 31.03.2020 einbehalten wurde resp. von der ÖGK an das AMS im April 2020 überwiesen wurde, ergibt sich aus der Auskunftsbearbeitung der ÖGK vom 26.02.2026. Es ist für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft, dass die ÖGK in der Folge den einbehaltenen Betrag von EUR 7.869,16 auch tatsächlich an das AMS überwiesen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 19 Abs. 1 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 gilt nach § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (Fassung BGBl I Nr. 112/2011):

„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.“*

Ausgaben sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 (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, Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG,***
- **das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, das Umschulungsgeld gemäß § 39b AIVG und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen***

[...].

*(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.“*

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

„Die Besteuerung von Rehabilitationsgeld und Krankengeld (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c) ist derzeit so gestaltet, dass es bei längeren Verfahrensdauern und geballten Zahlungen für die

Anspruchsberechtigten zu Steuernachzahlungen kommen kann. Aus diesem Grund sollen das Rehabilitationsgeld sowie das Krankengeld nicht im Jahr des Zuflusses zu besteuern sein, sondern dem Jahr zugerechnet werden, für das der Anspruch besteht. Diese Regelung soll gleichermaßen für das Wiedereingliederungsgeld gelten. 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."

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.

Der Entfall der Wortfolge hat für den gegenständlichen Beschwerdefall hinsichtlich des Zuflusses der Berufsunfähigkeitspension keine Auswirkungen, weil diese 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 für den verfahrensgegenständlichen Fall ist jedoch die aufgrund des Ausspruches des Verfassungsgerichtshofes erfolgte gesetzliche Änderung des § 19 EStG 1988 für

- die Zahlungen und Rückzahlungen des Rehabilitationsgeldes
- die Zahlungen und Rückzahlungen des versicherungsmäßigen Arbeitslosengeldes
- die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 (Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung)

§ 25 Abs 1 EStG 1988 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.“ [...]

§ 23 AIVG in der Fassung BGBl I Nr. 100/2018 lautet auszugsweise:

„§ 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.

[...]

(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.

(7) Die Krankenversicherungsbeiträge, die aus den Mitteln der Arbeitslosenversicherung (§ 42 Abs. 3) für den im Abs. 6 bezeichneten Zeitraum geleistet wurden, sind von den Trägern der gesetzlichen Krankenversicherung im Wege des Dachverbandes zu erstatten, und zwar mit dem nach § 42 Abs. 1 in Verbindung mit § 42 Abs. 5 festgelegten Prozentsatz von jenen Beträgen, die von den Pensionsversicherungsträgern gemäß Abs. 6 rückerstattet wurden.

(8) Wird eine Leistung gemäß Abs. 1 oder Rehabilitationsgeld nicht zuerkannt, so gilt der Vorschuss als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe.“

Auf Grundlage der oben angeführten rechtlichen Rahmenbedingungen wird im Folgenden zunächst dargestellt, welche Bezüge in welcher Höhe und in welchem Jahr als Einnahmen zu berücksichtigen sind. In einem zweiten Schritt wird auf die Rückzahlungen eingegangen, die im Wege von Verrechnungen mit der ÖGK bzw. dem AMS stattfanden.

1. Einnahmen

- **Rehabilitationsgeld**

Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung 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. für die verfahrensrelevanten Jahre 2019-2021 Rehabilitationsgeld gewährt wurde, welches dem Bf. auch im Sinne des § 19 EStG 1988 zugeflossen ist.

Die im Ergebnis erfolgte Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes im Jahr 2022 betreffend den Zeitraum vom 1.10.2019 bis 31.12.2021 ändert daran nichts. Rückzahlungen von Einnahmen in den Folgejahren sind Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen können (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 (VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; zu der Berücksichtigung von Werbungskosten im Folgenden).

Gemäß der Übergangsbestimmung des § 124b Z 399 EStG 1988 ist § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 für Zahlungen (rückwirkend) ab 1. Jänner 2022 und auf Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren anzuwenden. Die beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahre sind offene Veranlagungsverfahren.

Aufgrund des Antrages des Bf. vom 4. Mai 2026 betreffend den nachstehend angeführten Lohnzettel der ÖGK (Meldezeitraum: 01.01.2020-01.01.2020) ist § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 anzuwenden.

Zeitraum	Krankengelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
01.01.2020 – 01.01.2020	11.449,20	1.635,60	974,40	974,40	8.839,20	2.088,45	2.088,45

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung kommt daher die Regelung zur Anwendung, wonach das Rehabilitationsgeld iSd. § 143a ASVG in jenem Kalenderjahr als zugeflossen gilt, für das der **Anspruch besteht**. Vom Bruttobetrag iHv. EUR 11.449,20 (Kennzahl 210) betrifft ein Betrag von **EUR 11.083,80 (Kennzahl 210) den Bezug von Rehabilitationsgeld für den Zeitraum 01.10.2019–31.12.2019**. Das Rehabilitationsgeld iHv. EUR 11.083,80 (Kennzahl 210) gilt daher im **Kalenderjahr 2019 als zugeflossen**.

- **Berufsunfähigkeitspension**

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

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 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2022/108, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, 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 jedenfalls für Zahlungen ab 1. Jänner 2022 anzuwenden.

Mit **Bescheid vom 27.5.2022** wurde dem Bf. von der **PVA ab 1.10.2019 rückwirkend** ein Anspruch auf **Berufsunfähigkeitspension** zuerkannt. Aufgrund der Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2022/108 ist daher die Pensionsnachzahlung

- für den Zeitraum 1.10.2019 bis 31.12.2019 im Kalenderjahr 2019
- für den Zeitraum 1.1.2020 bis 31.12.2020 im Kalenderjahr 2020
- für den Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2021 im Kalenderjahr 2021

als Einnahme zu erfassen.

Dabei sind die jeweils am 21.06.2022 von der PVA an das Finanzamt Österreich übermittelten Lohnzettel für die Jahre 2019 (1.10–31.12), 2020 und 2021 zu Grunde zu legen.

Im Übrigen kommt man bei Anwendung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 zu demselben Ergebnis, weil die gegenständliche Berufsunfähigkeitspension bescheidmäßig zuerkannt wurde und für deren Nachzahlung resp. deren rückwirkende Zuerkennung bereits der Grundsatz des in § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 normierten Zuflussprinzips durchbrochen war.

- **AMS-Bezüge**

Gem. § 23 Abs. 1 Z 1 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (im Folgenden: ALVG) 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 eine Legalzession.

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, Ro 2021/13/0013, 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.“

Die **AMS-Bezüge stellen 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) 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; zu der Berücksichtigung von Werbungskosten im Folgenden).

Wie vom Bundesfinanzgericht festgestellt, erhielt der Bf. vom AMS für den Zeitraum vom 05.11.-31.12.2019 Zahlungen in Höhe von EUR 3.273,51 sowie für den Zeitraum vom 01.01.-31.03.2020 Zahlungen in Höhe von EUR 5.226,13.

Demnach sind für das **Veranlagungsjahr 2019 EUR 3.273,51** und für das **Veranlagungsjahr 2020 EUR 5.226,13 als steuerpflichtige Bezüge zu erfassen**.

- **Krankengeld**

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen unter anderem gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung.

Gemäß der Übergangsbestimmung des § 124b Z 399 EStG 1988 ist § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 für Zahlungen (rückwirkend) ab 1. Jänner 2022 und auf Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren anzuwenden. Die beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahre sind offene Veranlagungsverfahren.

Aufgrund des Antrages des Bf. vom 4. Mai 2026 betreffend den nachstehend angeführten Lohnzettel der ÖGK (Meldezeitraum: 01.01.2020-01.01.2020) ist § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 anzuwenden.

Zeitraum	Krankengelder (210)	Sonstige Bezüge (220)	Weitere sonstige Bezüge	Übrige Abzüge (243)	Steuerpflichtige Bezüge (245)	Einbehaltene Lohnsteuer	Anrechenbare Lohnsteuer (260)
01.01.2020 – 01.01.2020	11.449,20	1.635,60	974,40	974,40	8.839,20	2.088,45	2.088,45

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung kommt daher die Regelung zur Anwendung, wonach das Krankengeld in jenem Kalenderjahr als zugeflossen gilt, für das der Anspruch besteht. Vom Bruttobetrag iHv. EUR 11.449,20 (Kennzahl 210) betrifft ein **Betrag von EUR 365,40** (Kennzahl 210) den **Bezug von Krankengeld für den Zeitraum 28.09.2019–30.09.2019**. Das Krankengeld iHv. EUR 365,40 (Kennzahl 210) gilt daher **im Kalenderjahr 2019 als zugeflossen**.

2. Werbungskosten

- **Gegenverrechnung Rehabilitationsgeld**

Der Bf. bringt vor, dass ihm die von der PVA gewährte Berufsunfähigkeitspension für den Zeitraum 1.10.2019–28.2.2022 nicht überwiesen wurde, weil diese zeitraumbezogen zur Verrechnung der Ersatzforderung direkt an die ÖGK überwiesen wurden.

Nach § 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. 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

Für die Rückzahlung an die ÖGK gilt: 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 1.10.2019 bis 28.02.2022 geleistete Rehabilitationsgeld erhielt die ÖGK somit von der PVA im Jahr 2022 Ersatzzahlungen aus dem Pensionsanspruch des Bf. in Höhe von EUR 64.221,85.

Diesbezüglich ist § 16 Abs. 2 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 (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, dass die **im Jahr 2022 erfolgte Rückzahlung** dem jeweiligen **Anspruchsjahr** zuzurechnen ist. Die Rückzahlungen von der PVA an die ÖGK sind somit als **Werbungskosten** zu berücksichtigen, und entfallen dem **Anspruchsprinzip folgend**

- **EUR 6.212,70 auf das Jahr 2019**
- **EUR 25.059,51 auf das Jahr 2020**
- **EUR 28.862,10 auf das Jahr 2021**

Der Vollständigkeit wegen ist festzuhalten, dass für das **nicht verfahrensgegenständliche Veranlagungsjahr 2022**, entsprechend der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Feststellungen bzw. rechtlichen Beurteilung, **Werbungskosten in Höhe von EUR 4.087,54** (Rückzahlung Rehabilitationsgeld) zu berücksichtigen sind.

- **Gegenverrechnung AMS-Bezüge**

Nach § 23 Abs. 8 AIVG, gilt der Vorschuss für den Fall, dass Rehabilitationsgeld nicht zuerkannt wird, als Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe. Wird hingegen - wie im gegenständlichen Fall - Rehabilitationsgeld zuerkannt, ist die Leistung des AMS gemäß § 23 Abs. 1 AIVG als steuerpflichtiger Vorschuss auf die beantragte Leistung zu beurteilen. Dessen Rückzahlung (im Wege der Legalzession nach § 23 Abs. 6 AIVG) ist gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Auch hier ist wiederum § 16 Abs. 2 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 (VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; 17.11.2022, Ra 2020/15/0079).

Wie vom Bundesfinanzgericht festgestellt, hat das AMS am **09.04.2020** eine Forderungsabrechnung in der Höhe von EUR 8.499,64 für den Zeitraum 05.11.2019 bis 31.03.2020 an die ÖGK übermittelt und wurde von der **ÖGK ein Betrag in Höhe von EUR 7.869,16 für das AMS einbehalten**. Im Ergebnis fand somit eine **Rückzahlung in Höhe von EUR 7.869,16 der vom AMS erhaltenen Bezüge statt**.

Vor diesem Hintergrund ist daher der von der ÖGK für das AMS einbehaltene Betrag in Höhe von **EUR 7.869,16 gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen**.

Hinsichtlich des Abflusszeitpunktes kommt § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 112/2011 zur Anwendung, wonach die **gegenständliche Rückzahlung iHv. EUR 7.869,16 zur Gänze im Jahr des Abflusses – somit im Jahr 2020 – zu berücksichtigen** ist. Eine Antragstellung des Bf. im Sinne der Übergangsbestimmung des § 124b Z 399 EStG 1988 iVm. § 19 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr. 108/2022 erfolgte nicht.

Die angefochtenen Bescheide waren daher zu ändern.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis wurde insbesondere den gesetzlichen Bestimmungen des § 16 EStG 1988, des § 19 EStG 1988 und den dazugehörigen Übergangsbestimmungen des § 124b Z 399 EStG 1988, des 25 EStG 1988 sowie der dazu ergangenen, oben zitierten Rechtsprechung des VwGH entsprochen, weshalb die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen war.

Graz, am 28. Mai 2026