

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der hg. unter GZ. RV/7100597/2020 anhängigen Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführerin, Bf.), AdrBf, betreffend Beschwerde der Bf. vom 03.07.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 des Finanzamtes Wien (belangte Behörde) vom 27.06.2019, Steuernummer StNr , beschlossen:

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG wird an den Verfassungsgerichtshof

- 1) der Antrag gestellt, die Wortfolge „*von Pensionen*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988 , BGBI. Nr. 400/1988) in der Fassung BGBI. I Nr. 112/2011 als verfassungswidrig aufzuheben;
- 2) wenn dem obigen Antrag 1 nicht gefolgt wird, der Antrag gestellt, die Wortfolge „*von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird* “ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBI. I Nr. 112/2011 als verfassungswidrig aufzuheben;
- 3) wenn den obigen Anträgen 1 und 2 nicht gefolgt wird, der Antrag gestellt, § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBI. I Nr. 112/2011 als verfassungswidrig aufzuheben.

## Begründung

A ) bisheriger Ablauf des Einkommensteuerverfahrens 2018 der Beschwerdeführerin (Bf.) inkl. Beschwerdeverfahren, soweit für die ggstdl. Normenprüfungsanträge von Belang:

**A/a)** Die Bf. brachte am 5.4.2019 ihre Einkommensteuererklärung für 2018 (auf dem Formular als Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018 bezeichnet) ein (OZ 01). Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 27. Juni 2019 (OZ 02) setzte das Finanzamt Wien (belangte Behörde) die Einkommensteuer der Bf. für das Jahr 2018 mit 1.811,00 € aufgrund eines Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 iHv 22.633,36 € und aufgrund der Neuberechnung der Steuer gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 auf sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sowie unter Anrechnung von einbehaltener Lohnsteuer iHv 1.357,80 € fest. Bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 sowie der Summe der sonstigen Bezüge wurden im angefochtenen Bescheid die – zur Gänze aus Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG resultierenden – Einkünfte der Bf. anhand der Summe der im Jahre 2018 an die Bf. erfolgten Zuflüsse

ermittelt, wie sie in den von der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) übermittelten Lohnzetteln für 2018 (siehe Abschnitt **B/i**) ausgewiesen waren. Den im Jahre 2018 erfolgten Rehabilitationsgeld-Zuflüssen an die Bf. lag zur einen Hälfte ein Anspruch für das Jahr 2017 und zur anderen Hälfte ein Anspruch für das Jahr 2018 zugrunde.

**A/b)** Gegen diesen Bescheid erhab die Bf. mit Schreiben vom 03.07.2019 (OZ 03, eingebracht am 4. Juli 2019) Beschwerde mit der Anfechtung der Vorschreibung von 1.811,00 € an Einkommensteuer für das Jahr 2018. In den im Jahr 2018 erfolgten Rehabilitationsgeld-Auszahlungen sei eine durch das Arbeits- und Sozialgericht zugesprochene Nachzahlung für das Jahr 2017 enthalten gewesen. Die Auszahlungen seien bereits abzüglich der Steuer erfolgt. Wenn die Bf. eine Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für 2017 abgeben solle, werde sie dies nachholen.

**A/c)** Aufgrund eines Schreibens (Ergänzungsvorhalt) der belangten Behörde vom 1. August 2019 reichte die Bf. am 16. August 2019 folgende Unterlagen bei der belangten Behörde ein (OZ 04):

- Seite 1 von OZ 04: Ergänzungsvorhalt
- Seite 2 f. von OZ 04: Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) vom 14. November 2016 an die Bf. über den Entzug des Rehabilitationsgeldes mit 31. Dezember 2016 (erste Seite des Bescheides auch als OZ 18 eingebracht, siehe auch **B/b**)
- Seite 4 von OZ 04: Schreiben der PVA vom 26. Jänner 2018 an die Bf., wonach aufgrund eines Vergleiches vor Gericht vom 12. Jänner 2018 über den 31. Dezember 2016 hinaus Anspruch auf Rehabilitationsgeld aus der Krankenversicherung besteht (auch als OZ 19 eingereicht, siehe auch **B/f**);
- Seite 5 f. von OZ 04: Schreiben der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) vom 15. März 2018 an die Bf. zur Information über die Verwendungszwecke für die Anweisung vom 15.03.2018 (15.066,09 €);
- Seite 7 von OZ 04: Aufstellung über getätigte Rehabilitationsgeldauszahlungen für Ansprüche von Ende 2016 bis Anfang 2018;
- Seite 8 f. von OZ 04: Schreiben der WGKK vom 25. März 2019 an die Bf. betreffend Auszahlungsbestätigung für den Versicherten hinsichtlich Rehabilitationsgeld vom 01.08.2018 bis 31.03.2019.

**A/d)** Die belangte Behörde erließ eine abweisende, mit 7. Oktober 2019 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO zu der am 04.07.2019 eingebrachten Beschwerde der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 27.06.2019 (OZ 05).

**A/e)** Dagegen brachte die Bf. am 21. Oktober 2019 einen Vorlageantrag ein (OZ 06). Darin verwies die Bf. auf Randzahl 6 des Erkenntnisses des VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025.

**A/f)** Die belangte Behörde legte die Beschwerde der Bf. am 11. Februar 2020 dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor (Vorlagebericht: OZ 07). Beim BFG wurde die Beschwerde

der Bf. unter GZ. RV/7100597/2020 protokolliert. (Das Normprüfungsverfahren ist hingegen beim BFG unter GZ. RN/7100003/2020 protokolliert.)

**A/g)** Das BFG richtete am 23. März 2020 ein Schreiben (OZ 08) an die Bf., in welchem die rechnerischen Grundlagen für das Beschwerdebegehren (Festsetzung der Einkommensteuer 2018 nur unter Ansatz des Rehabilitationsgeldes, das auf einem Anspruch für 2018 basiert) ermittelt und die vorhandenen Unterlagen inkl. Lohnzettel – insbesondere mithilfe eines Berechnungsblattes (OZ 09) – durchgerechnet wurden. Weiters wurden die Unterschiede des Falles der Bf. gegenüber dem Fall, welcher VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 zugrundegelegen war, dargestellt sowie weitere Unterlagen von der Bf. (Bescheid über die ursprüngliche Zuerkennung des Rehabilitationsgeldes ab 2015, allfällige schriftliche Ausfertigung d. Entscheidung/Vergleich vor dem Arbeits- und Sozialgericht vom 12.1.2018) angefordert. Dem Schreiben des BFG vom 23. März 2020 waren vier Beilagen beigefügt:

- OZ 09: das zuvor erwähnte Berechnungsblatt;
- OZ 10: anonymisiertes Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025;
- OZ 11: anonymisiertes Erkenntnis des BFG vom 8.5.2017, RV/5100196/2017, welches mit dem zuvor angeführten Erkenntnis des VwGH aufgehoben wurde;
- OZ 12: anonymisiertes Erkenntnis des BFG vom 18.1.2019, RV/5100092/2019 zum Abschluss des fortgesetzten BFG-Verfahrens nach der vorgenannten VwGH-Aufhebung.

**A/h)** Die Bf. teilte mit Schreiben vom 25. März 2020 (OZ 13) dem BFG mit, dass sie keine schriftliche Ausfertigung des am 12. Jänner 2018 geschlossenen Vergleiches beim Arbeits- und Sozialgericht habe.

Gegen die angefochtene Vorschreibung von 1.811,00 € brachte die Bf. zusätzlich vor, dass sie an der 14 Monate später erfolgten Nachzahlung kein Verschulden treffe. Sie habe von Jänner 2017 bis März 2018 kein Einkommen oder sonstige Zahlungen erhalten. Sie habe für 2016 bei der Arbeitnehmerveranlagung eine Rückerstattung von 681,00 € erhalten. Wenn der Bf. das Rehabilitationsgeld über den 1. Jänner 2017 hinaus weiterbezahlt worden wäre, wäre dies für 2017 und 2018 vermutlich ähnlich gewesen. Die Bf. werde somit schuldlos mit insgesamt 3.000,00 € bestraft.

Im Falle der Bf. sei das Rehabilitationsgeld infolge einer Gesetzesänderung an die Stelle der Berufsunfähigkeitspension getreten, weshalb es nicht funktional als Weiterzahlung des Krankengeldbezuges angesehen werden könne

Die Bf. reichte als Beilagen folgende sieben Unterlagen ein:

- OZ 14: Bescheid der PVA vom 5. Oktober 2010 an die Bf. über Anspruch auf Berufsunfähigkeitspension für die Zeit vom 1. August 2010 bis 31. Juli 2012;
- OZ 15: Bescheid der PVA vom 13. Juli 2012 an die Bf. über die Weitergewährung der Berufsunfähigkeitspension bis 31. Juli 2013;
- OZ 16: Bescheid der PVA vom 7. August 2013 an die Bf. über die Weitergewährung der Berufsunfähigkeitspension bis 31. Juli 2015;

- OZ 17: Bescheid der PVA vom 4. August 2015 an die Bf. zur Ablehnung der Weitergewährung der Berufsunfähigkeitspension und zum Anspruch auf Rehabilitationsgeld ab dem 1. August 2015;
- OZ 18: erste Seite des Bescheides der PVA vom 14. November 2016 an die Bf. über den Entzug des Rehabilitationsgeldes mit 31. Dezember 2016 (beide Seiten des Bescheides: siehe Seiten 2 f. von OZ 04, siehe auch **B/b**);
- OZ 19: Schreiben der PVA vom 26. Jänner 2018 an die Bf., wonach aufgrund eines Vergleiches vor Gericht vom 12. Jänner 2018 über den 31. Dezember 2016 hinaus Anspruch auf Rehabilitationsgeld besteht (siehe auch **B/f**);
- OZ 20: Schreiben der WGKK vom 14. März 2018 an die Bf. zur Bemessungsgrundlage für das Rehabilitationsgeld.

**B )** Vorgänge zum Anspruch der Bf. auf Rehabilitationsgeld und der hier relevanten Auszahlungen an Rehabilitationsgeld an die Bf. bzw. des vorübergehenden Unterbleibens der Auszahlungen:

**B/a)** Die Bf. hatte für den Zeitraum 1. August 2010 bis 31. Juli 2015 eine Berufsunfähigkeitspension bezogen (vgl. OZ 14, OZ 15, OZ 16). Die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) richtete ein mit 4. August 2015 datiertes, mit „**BESCHEID**“ bezeichnetes Schreiben (OZ 17) an die Bf., worin ausgesprochen wurde:  
*„Ihr Antrag vom 21. Mai 2015 auf Weitergewährung der mit 31. Juli 2015 befristeten Berufsunfähigkeitspension wird abgelehnt, weil Berufsunfähigkeit nicht dauerhaft vorliegt. Ab 1. August 2015 liegt weiterhin vorübergehende Berufsunfähigkeit vor, ...*  
*Ab dem 1. August 2015 besteht für die weitere Dauer der vorübergehenden Berufsunfähigkeit Anspruch auf Rehabilitationsgeld aus der Krankenversicherung.*

*Rechtsgrundlage: Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG)  
 §§ 143a, 270b, 271, 273, 273b und 367“*

**B/b)** Die PVA richtete ein mit 14. November 2016 datiertes, mit „**BESCHEID**“ bezeichnetes Schreiben (OZ 18, Seite 2 f. von OZ 04 ) an die Bf., worin ausgesprochen wurde:

*„Vorübergehende Berufsunfähigkeit liegt nicht mehr vor.  
 Das Rehabilitationsgeld wird mit 31. Dezember 2016 entzogen.*

*Rechtsgrundlage: Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG)  
 §§ 99, 143a und 273“*

**B/c)** Dagegen erhob die Bf. Klage beim Arbeits- und Sozialgericht.

**B/d)** Von Jänner 2017 bis Februar 2018 erfolgten keine Auszahlungen von Rehabilitationsgeld an die Bf.

Es wurden keine Mitteilungen über Ersatzleistungen (etwa vom AMS), welche die Bf. im Jahr 2017 bezogen hätte, an das Finanzamt übermittelt.

Die Bf. hatte im Jahr 2017 keine Einkünfte.

**B/e)** Am 12. Jänner 2018 erfolgte ein Vergleich vor dem Arbeits- und Sozialgericht.

**B/f)** Die PVA richtete ein mit 26. Jänner 2018 datiertes, nicht als Bescheid bezeichnetes Schreiben (OZ 19, Seite 4 von OZ 04) an die Bf., worin bezugshabend ausgesprochen wurde:

„ Aufgrund des vor Gericht am 12. Jänner 2018 geschlossenen Vergleiches liegt ab 1. Jänner 2017 weiterhin vorübergehende Berufsunfähigkeit vor.

...

*Für die Dauer der vorübergehenden Berufsunfähigkeit besteht über den 31. Dezember 2016 hinaus Anspruch auf Rehabilitationsgeld aus der Krankenversicherung.“*

**B/g)** Am 15. März 2018 erfolgte die Auszahlung (Anweisung) des Rehabilitationsgeldes für Jänner 2017 bis Februar 2018 an die Bf., wie auf dem Schreiben der WGKK vom 15. März 2018 ( Seite 5 f. von OZ 04) dargestellt ist.

**B/h)** Für die Ansprüche ab März 2018 erfolgte die regelmäßige Auszahlung des Rehabilitationsgeldes an die Bf.

**B/i)** Die von der WGKK für 2018 betreffend die Bf. an das Finanzamt übermittelten 13 Lohnzettel sind auf den Seiten 3 bis 5 des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2018 (OZ 02) abgedruckt. Diese Lohnzettel sind den zuvor (**B/g**, **B/h**) genannten Auszahlungen folgendermaßen zuzuordnen (vgl. Abschnitt A des Schreibens des BFG an die Bf. vom 23. März 2020, OZ 08, sowie dessen Beilage 1, OZ 09):

- Der Lohnzettel mit dem Bezugszeitraum 01.01.2018 bis 01.01.2018 ist der Auszahlung vom 15. März 2018 zuzuordnen, soweit sie die Ansprüche an Rehabilitationsgeld für Jänner 2017 bis Dezember 2017 betrifft.
- Die zwei Lohnzettel mit dem Bezugszeitraum 02.01.2018 bis 31.01.2018 bzw. 01.02.2018 bis 28.2.2018 sind der Auszahlung vom 15. März 2018 zuzuordnen, soweit sie die Ansprüche an Rehabilitationsgeld für Jänner 2018 bzw. Februar 2018 betrifft.
- Die zehn anderen Lohnzettel mit Bezugszeiträumen von März bis Dezember 2018 sind den weiteren Auszahlungen (**B/h**) im Jahr 2018 für die Ansprüche an Rehabilitationsgeld für März bis Dezember 2018 zuzuordnen.

**C )** Der § 19 Abs. 1 EStG 1988 und seine Entwicklung:

**C/a)** Die Stammfassung des § 19 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, lautete:

„(1) *Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.“*

**C/b)** Durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 (Art. 7 Z 6a), wurden nach dem zweiten Satz des § 19 Abs. 1 EStG 1988 folgende zwei Sätze eingefügt:  
„Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung

*einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.“*

Zu dieser Novelle war im Bericht des Budgetausschusses (369Blg XXI.GP) über den diesbezüglichen Abänderungsantrag ausgeführt worden: „Zu § 19 Abs. 1 EStG:  
*Über die Zahlung von Pensionen insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung ist bescheidmäßig abzusprechen. Vor Ergehen des Bescheides sind Akontozahlungen, insbesondere bei Witwen- und Waisenpensionen oder in zwischenstaatlichen Fällen, nicht möglich. Daher wird für diese Ausnahmefälle über die Regelung des § 19 Abs. 1 zweiter Satz hinaus eine Zuordnung zu jenem Zeitraum vorgesehen, zu dem die Pensionen und Bezüge wirtschaftlich gehören.“*

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 142/2000 lautete sohin bis zur nächsten Novellierung:

„(1) *Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.* Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.“

**C/c)** Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBI. I Nr. 161/2005 (Art. I Z 9) erhielt der dritte Satz von § 19 Abs. 1 EStG 1988 folgenden neuen Wortlaut:

„*Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.“*

Die diesbezüglichen Erläuterungen (besonderer Teil) der zugrundeliegenden Regierungsvorlage (1187Blg XXII.GP) hatten gelautet:

„Zu Z 9 und 27 (§§ 19 Abs. 1 und 124b Z 130 EStG 1988):

*Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Dies führt auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, wenn die Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sind und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher – wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Weiters ist die Zuflussfiktion für bescheidmäßig festgesetzte Nachzahlungen von Unfallrenten im Hinblick auf deren Steuerbefreiung ab dem Jahr 2004 entbehrlich.“*

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 161/2005 lautete sohin bis zur nächsten Novellierung:

„(1) *Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.* Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.“

C/d) Durch das Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 99/2007 (Art. I Z 6) wurde in § 19 Abs. 1 EStG 1988 nach dem dritten Satz folgender Satz eingefügt:

„Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen.“

Zugleich wurde § 79 EStG 1988 folgendermaßen novelliert: Dessen bisheriger Abs. 2 erhielt die Bezeichnung „(3)“ und es lautete der neue Abs. 2 des § 79 EStG 1988:

„(2) Werden Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Lohnsteuer bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. § 67 Abs. 8 lit. c ist nicht anzuwenden.“

Die diesbezüglichen Erläuterungen (besonderer Teil) der zugrundeliegenden Regierungsvorlage (270Blg XXIII.GP) hatten gelautet:

„Zu Z 6, 9, 10 und 12 (§ 19 Abs. 1, § 77 Abs. 5, § 79 Abs. 2 und 3 und § 84 Abs. 3 EStG 1988):

*In der Praxis kommt es häufig vor, dass in einem so genannten 13. Lohnabrechnungslauf im Folgejahr Aufrollungen und Nachträge für das Vorjahr abgerechnet werden. Dabei handelt es sich meist um die Zahlung von Überstunden für das Vorjahr und anderer laufender oder sonstiger Bezüge, die sozialversicherungsrechtlich dem Vorjahr zuzurechnen sind. Durch die Gesetzesänderung sollen diese bis zum 15. Februar des Folgejahres durch den Arbeitgeber vorgenommenen Nachverrechnungen auch steuerlich dem Vorjahr zugerechnet werden.*

*Durch die Neuregelung hat der Arbeitgeber für Bezüge, die das Vorjahr betreffen und die nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt werden, die Lohnsteuer bis zum 15. Februar abzuführen. Die Lohnsteuer für diese Bezüge soll als Lohnsteuer des Vorjahres ausgewiesen werden. Weiters sind diese Bezüge in das Lohnkonto und in den Lohnzettel des Vorjahres aufzunehmen.*

*Die Anwendung der steuerlichen Begünstigung für Nachzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist in solchen Fällen nicht möglich, weil sie auch bei einer Zurechnung dieser Bezüge zu dem Kalenderjahr der Zahlung infolge der willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes nicht zum Tragen kommt. Durch die Neuregelung sind allerdings jene Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen zu berücksichtigen, die bei einer Auszahlung der Bezüge im laufenden Kalenderjahr anzuwenden sind.*

Weiters wird die Verpflichtung zur Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels bei steuerlich relevanten Änderungen gesetzlich verankert.

Die Gesetzesänderung verursacht keine budgetären Auswirkungen und entspricht der gegenwärtigen Vorgangsweise insbesondere zahlreicher Großbetriebe. Mit dieser Regelung wird zukünftig auch gewährleistet, dass die in den Jahreslohnzetteln ausgewiesene Lohnsteuer mit jener, die für das Kalenderjahr abgeführt wurde, übereinstimmt. Diese Übereinstimmung ist insbesondere für die Prüfung lohnabhängiger Abgaben von Bedeutung.“

Im diesbezüglichen Bericht des Finanzausschusses (391Blg XXIII.GP) war ausgeführt worden:

„Für Bezüge, die das Vorjahr betreffen und die nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt werden, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer bis zum 15. Februar abzuführen. Damit wird der schon bisherigen Vorgangsweise bei der Lohnabrechnung insbesondere bei zahlreichen Großunternehmen Rechnung getragen und es wird gewährleistet, dass die in den Jahreslohnzetteln ausgewiesene Lohnsteuer mit jener, die für das Kalenderjahr abgeführt wurde, übereinstimmt.“

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 99/2007 lautete sohin bis zur nächsten Novellierung:

„(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.“

**C/e)** Durch Art. 2 Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2011, kundgemacht mit dem am 1. August 2011 ausgegebenen BGBl. I Nr. 76/2011, erhielt § 19 Abs. 1 EStG 1988 folgenden Wortlaut:

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

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigkt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Zahlungen, die aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4 getätigkt werden, sowie
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren.

*3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.“*

Zugleich wurde durch Art. 2 Z 24 lit. c AbgÄG 2011 u.a. folgende Z 199 an den § 124b EStG 1988 angefügt:

*„199. § 19 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 76/2011 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden.“*

Die diesbezüglichen Erläuterungen (besonderer Teil) in der Regierungsvorlage (1212B1g XXIV.GP) zum AbgÄG 2011 hatten gelautet:

*„Zu Z 7 und 24 (§ 19 Abs. 1 und § 124b Z 199 EStG 1988):*

*„§ 19 Abs. 1 wird zur leichteren Lesbarkeit klarer gefasst: die Z 1 und 3 geben den unveränderten Rechtsbestand wieder. In der Z 2 wird neben den schon bisher erfassten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren eine Ausnahme vom Zufluss-Abfluss-Prinzip für Nachzahlungen statuiert, über die bescheidmäßig abgesprochen wird oder die aus öffentlichen Mitteln erfolgen.*

*Bisher wurden jahresbezogene Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln bei Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Überschussermittlung ermitteln, entsprechend dem Zufluss-Abfluss-Prinzip im Jahr des Zuflusses erfasst.*

*Eine verspätete Auszahlung über den Jahreswechsel hinaus kann bei derartigen jährlichen Zuschüssen zu einer Zusammenballung in einem Kalenderjahr führen, was progressionsbedingt für den Steuerpflichtigen nachteilig sein kann.*

*Aus diesem Grund sollen Zahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird oder die aus öffentlichen Mitteln getätigkt werden, immer in jenem Jahr steuerlich zu erfassen sein, für das sie zustehen bzw. für das sie gezahlt werden. Die schon bisher erfassten bescheidmäßigen Pensionsnachzahlungen sind in dem verallgemeinerten Tatbestand mit umfasst. Negative steuerliche Wirkungen aus verspäteten Auszahlungen können dadurch vermieden werden, zumal sich die verspätete Auszahlung und die daraus resultierenden Folgen regelmäßig dem Einfluss des Steuerpflichtigen entziehen.*

*Der letzte Satz, wonach die Vorschriften über die Gewinnermittlung unberührt bleiben, kann entfallen, da dies nur für den Betriebsvermögensvergleich zutrifft; für diese Gewinnermittlungsart ist aber die Nichtwirksamkeit des Zu- und Abflussprinzips bereits aus der Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 herzuleiten.“*

Auf Seite 2 (oben) des Berichtes des Finanzausschusses (1320B1g XXIV.GP) war dazu – wie schon im allgemeinen Teil der Erläuterungen zur RV – ausgeführt worden:

*„Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird und Zahlungen aus öffentlichen Mitteln sollen – unabhängig vom Zahlungsfluss – steuerlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfasst werden.“*

§ 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF des am 1. August 2011 ausgegebenen BGBl. I Nr. 76/2011

- war ein rechtswirksam erlassener und am 2. August 2011 in Kraft getretener Gesetzeswortlaut, bis er (Z 2) durch das am 7. Dezember 2011 ausgegebene BGBl. I Nr. 112/2011 (siehe Abschnitt C/f) novelliert wurde;
- und war vom 2. August 2011 bis 7. Dezember 2011 auf die Veranlagung des Jahres 2011 anzuwenden, wenn es – theoretisch möglich, praktisch extrem unwahrscheinlich – im Falle des Endes der persönlichen Steuerpflicht zwischen 2. August und 7. Dezember 2011 zur Erlassung eines Einkommensteuerbescheides für 2011 zwischen 2. August und 7. Dezember 2011 gekommen wäre.

**C/f)** Durch Art. 2 Z 2 des Budgetbegleitgesetzes 2012, kundgemacht mit dem am 7. Dezember 2011 ausgegebenen BGBl. I Nr. 112/2011, erhielt § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 folgenden Wortlaut:

*„2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:*

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.“

Zugleich wurde durch Art. 2 Z 12 Budgetbegleitgesetz 2012 u.a. folgende Z 204 an den § 124b EStG 1988 angefügt:

*„204. § 19 Abs. 1 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2011 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden.“*

Die diesbezüglichen Erläuterungen (besonderer Teil) in der Regierungsvorlage (1494Blg XXIV.GP) zum Budgetbegleitgesetz 2012 hatten gelautet:

*„Zu Z 2 und 12 (§ 19 Abs. 1 Z 2 und § 124b Z 204 EStG 1988):*

*Die Änderung dient der Klarstellung, dass nur Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln – unabhängig davon, ob sie im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung oder der Hoheitsverwaltung vergeben werden – von der Neuregelung erfasst sein sollen und dass hinsichtlich der in § 3 Abs. 2 vorgesehenen Hochrechnung steuerfreier Bezüge keine Änderung eintritt.“*

Im Bericht des Finanzausschusses (1500Blg XXIV.GP) war dazu nichts ausgeführt worden.

**C/g)** Sohin lautet der für die Veranlagung zur Einkommensteuer 2018 derzeit anzuwendende § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 (und auf diese Fassung beziehen sich die gegenständlichen Normprüfungs-Anträge) :

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

*1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.*

*2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:*

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.

*3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.“*

(Klarzustellen ist, dass in diesem Beschluss dem offenbar üblichen Sprachgebrauch gefolgt und der Gesetzestext in der zuvor zitierten Fassung stets als § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 bezeichnet wird, obwohl dies genau genommen nicht für alle Bestandteile des Gesetzestextes gilt – so stammt der erste Satz des Gesetzestextes formal aus Art. 2 Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 und inhaltlich aus der diesbezüglich gleichlautenden Stammfassung BGBl. Nr. 400/1988.)

**D )** Darstellung der Präjudizialität der Gesetzesstellen, deren Aufhebung jeweils beantragt wird, für die Entscheidung über die beim BFG unter GZ. RV/7100597/2020 anhängige Beschwerde der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2018:

**D/a )** Hinsichtlich des Antrages 1 (=Hauptantrag): zur Präjudizialität der Wortfolge „*von Pensionen*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011:

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. Randzahl 20 des Erkenntnisses vom 19. Dezember 2018, Ro 2017/15/0025, OZ 10) hat der Steuergesetzgeber das Rehabilitationsgeld dem Krankengeld gleichgestellt, sodass das Rehabilitationsgeld dem § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 („*Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung*“) und nicht dem § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 („*Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung*“) zu subsumieren ist. Hier wird von der Richtigkeit dieser Ansicht des VwGH ausgegangen.

In jenem Fall, welcher VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 (OZ 10) zugrunde lag, konnten im Übrigen keine verfassungsrechtlichen Bedenken entstehen, weil jener Steuerpflichtige während der Wartezeit auf die (erstmalige) Gewährung des Rehabilitationsgeldes Vorschüsse vom Arbeitsmarktservice bezogen hatte. Wie der VwGH in Randzahl 22 des Erkenntnisses vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 (OZ 10) dargelegt hat, werden diese Vorschüsse im Falle der (nachträglichen) Gewährung von Rehabilitationsgeld nicht als (steuerfreies) Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe eingestuft, sondern als steuerpflichtige Vorschüsse. In jenem Fall waren die bezogenen Vorschüsse im Wege einer Legalzession zurückzuerstatten, sodass sie als Erstattung (Rückzahlung) von (steuerpflichtigen) Einnahmen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 abgezogen werden konnten und somit den Nachzahlungsanteil an der Rehabilitationsgeldauszahlung im gebotenen Ausmaß neutralisierten (vgl. auch

OZ 12: Ersatz-Erkenntnis des BFG vom 18.1.2019, RV/5100092/2019 im fortgesetzten Verfahren).

Indem das Rehabilitationsgeld nicht als Pension ( § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988) einzustufen ist, können Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld die Voraussetzung des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011, wonach es sich um Nachzahlungen „*von Pensionen*“ handeln muss, nicht erfüllen. Die von der belangten Behörde entsprechend der einfachgesetzlichen Rechtslage vorgenommene Besteuerung der Auszahlungen von Rehabilitationsgeld an die Bf. im Jahr 2018 führte zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit 1.811,00 € mit dem angefochtenen Bescheid vom 27. Juni 2019.

Die anderen Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 sind hinsichtlich des anspruchsmäßig auf 2017 entfallenden Teiles der Auszahlungen an Rehabilitationsgeld im Jahr 2018 erfüllt:

- Die Hälfte der Auszahlungen von Rehabilitationsgeld an die Bf. im Jahr 2018 erfolgte aufgrund des Anspruches für das Jahr 2017 und stellt daher eine *Nachzahlung* dar.
- Über den Bezug der gegenständlichen Zahlung wurde nach der hier für den Antrag 1 (Hauptantrag) vertretenen Meinung aus folgenden Gründen *bescheidmäßig abgesprochen*:

Der Bezug des Rehabilitationsgeldes basiert auf dem Bescheid der PVA vom 4. August 2015 (OZ 17).

Der – zum Teil rückwirkende – Weiterbezug des Rehabilitationsgeldes über den 31. Dezember 2016 hinaus geht auf den am 12. Jänner 2018 abgeschlossenen Vergleich vor dem Arbeits- und Sozialgericht zurück, welcher einem bescheidmäßigen Abspruch gleichzuhalten ist.

Zugleich geht der – zum Teil rückwirkende – Weiterbezug des Rehabilitationsgeldes über den 31. Dezember 2016 hinaus auf die als Bescheid aufzufassende Erledigung der PVA vom 26. Jänner 2018 (OZ 19) zurück, in welcher die PVA, welche für die Angelegenheit als Behörde zuständig ist, normative Aussprüche an die Bf. richtet

Wenn das BFG im Rahmen seines Erkenntnisses über die Beschwerde der Bf. die derzeitige Gesetzeslage anzuwenden hätte, müsste das BFG den angefochtenen Bescheid mit der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2018 iHv 1.811,00 € bestätigen.

Wenn das BFG hingegen die um die Verfassungswidrigkeit (siehe Abschnitt **E**) bereinigte Gesetzeslage, d.h. die Gesetzeslage nach der Aufhebung der Wortfolge „*von Pensionen*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 anzuwenden hätte, müsste das BFG im Rahmen seines Erkenntnisses die Einkommensteuerveranlagung der Bf. für das Streitjahr 2018 unter Zugrundelegung folgender, geänderter Bemessungsgrundlagen vornehmen:

- Ansatz der – auf dem Anspruch für 2018 basierenden – Hälfte der im Jahre 2018 an die Bf. erfolgten Rehabilitationsgeld-Zuflüsse;

- Berücksichtigung des darauf entfallenden Lohnsteuerabzuges iHv 678,90 €.

Daraus würde eine Festsetzung der Einkommensteuer für 2018 mit -679,00 € resultieren, wie aus dem Berechnungsblatt OZ 21 hervorgeht und woraus die Präjudizialität der Wortfolge „*von Pensionen*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 für die Entscheidung des BFG ersichtlich ist.

**D/b)** Hinsichtlich des Antrages 2 (=erster Eventualantrag): zur Präjudizialität der Wortfolge „*von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011:

Der Antrag 2, d.h. der erste Eventualantrag, basiert mit einer Ausnahme auf denselben Prämissen, wie sie in Abschnitt **D/a** für den Hauptantrag dargestellt wurden:

Der Steuergesetzgeber hat das Rehabilitationsgeld dem Krankengeld gleichgestellt, sodass das Rehabilitationsgeld dem § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 („*Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung*“) und nicht dem § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 („*Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung*“) zu subsumieren ist.

Damit können Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld die Voraussetzung des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011, wonach es sich um Nachzahlungen „*von Pensionen*“ handeln muss, nicht erfüllen.

Die Hälfte der Auszahlungen von Rehabilitationsgeld an die Bf. im Jahr 2018 erfolgte aufgrund des Anspruches für das Jahr 2017 und stellt daher eine *Nachzahlung* dar.

Abweichung von Antrag 1: Für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof die für den Antrag 1 (Hauptantrag) vertretene Ansicht, dass über den Bezug der gegenständlichen Zahlung bescheidmäßig abgesprochen worden sei, nicht teilt, wird für den Antrag 2 von der Prämisze ausgegangen, dass über den Bezug der gegenständlichen Zahlung nicht bescheidmäßig abgesprochen worden ist. Dann ist die Wortfolge „*von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, BGBI. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011, präjudiziell:

Wenn das BFG im Rahmen seines Erkenntnisses über die Beschwerde der Bf. die derzeitige Gesetzeslage anzuwenden hätte, müsste das BFG den angefochtenen Bescheid mit der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2018 iHv 1.811,00 € bestätigen.

Wenn das BFG hingegen die um die Verfassungswidrigkeit (siehe Abschnitt **E**) bereinigte Gesetzeslage, d.h. die Gesetzeslage nach der Aufhebung der Wortfolge „*von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 anzuwenden hätte, müsste das BFG im Rahmen seines Erkenntnisses die Einkommensteuerveranlagung der Bf. für das Streitjahr 2018 unter Zugrundelegung folgender, geänderter Bemessungsgrundlagen vornehmen:

- Ansatz der – auf dem Anspruch für 2018 basierenden – Hälfte der im Jahre 2018 an die Bf. erfolgten Rehabilitationsgeld-Zuflüsse;
- Berücksichtigung des darauf entfallenden Lohnsteuerabzuges iHv 678,90 €.

Daraus würde eine Festsetzung der Einkommensteuer für 2018 mit -679,00 € resultieren, wie aus dem Berechnungsblatt OZ 21 hervorgeht und woraus die Präjudizialität der Wortfolge „*von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird*“ in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 für die Entscheidung des BFG ersichtlich ist.

**D/c)** Hinsichtlich des Antrages 3 (=zweiter Eventualantrag): zur Präjudizialität des gesamten § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011:

Der Hauptantrag und der erste Eventualantrag basieren darauf, dass die Wortfolgen, deren Aufhebung jeweils beantragt wird, mit anderen Teilen des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 hinsichtlich des Anfechtungsumfanges nicht untrennbar verbunden sind. (Zu diesem Thema vgl. Unterabschnitt C/I./2. bei *Oswald*, Die Abgrenzung des Anfechtungsumfanges bei der konkreten Normenkontrolle, JBI 2016, 413).

Jedoch kann auch die Auffassung vertreten werden, dass der Ausnahmetatbestand des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011, an welchem die Anträge 1 und 2 ansetzen, hinsichtlich des Anfechtungsumfanges untrennbar mit dem ersten Satz des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 verbunden ist (vgl. Unterabschnitt C/I./3. bei *Oswald* aaO; *Rohregger*, Zur Präjudizialität steuerlicher Ausnahmetatbestände im verfassungsgerichtlichen Normprüfungsverfahren, ÖStZ 1997, 417) . Denn es ist gerade dieser erste Satz („*Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind*“), welcher ausdrücklich bestimmt, dass die anspruchsmäßig das Jahr 2017 betreffenden, im Jahr 2018 zugeflossenen Rehabilitationsgeld-Nachzahlungen im Veranlagungsjahr 2018 zusammengeballt mit den anspruchsmäßig das Jahr 2018 betreffenden Rehabilitationsgeld-Zahlungen der Einkommensteuer zu unterziehen sind.

Wenn der erste Satz des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 aufgehoben würde, wären nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie aus Sachlichkeitsüberlegungen die anspruchsmäßig das Jahr 2017 betreffenden Nachzahlungen an Rehabilitationsgeld nicht für das Jahr 2018, sondern für das Jahr 2017 der Einkommensteuer zu unterziehen. Dann müsste das BFG im Rahmen seines Erkenntnisses über die Beschwerde der Bf. nicht den angefochtenen Bescheid mit der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2018 iHv 1.811,00 € bestätigen, sondern müsste – wie bereits dargestellt (**D/a** und **D/b** mit Verweis auf OZ 21) – die Einkommensteuer für 2018 mit -679,00 € festsetzen. Daraus ist ersichtlich, dass der erste Satz des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 für die Entscheidung des BFG präjudiziell ist .

Jedoch würde nach der Aufhebung nur dieses ersten Satzes der verbliebene Rest des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 einen unverständlichen, sogenannten „legislativen Torso“ darstellen. Deshalb muss für den zweiten Eventualantrag die Aufhebung des gesamten § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 112/2011 beantragt werden.

**D/d)** Klarstellung: keine „Neutralisierung“ der zusammengeballten Zuordnung der gegenständlichen Einnahmen zum Jahr 2018:

In Abschnitt **D/a** wurde bereits dargestellt, dass die Zusammenballung von Einkünften innerhalb eines Kalenderjahres in einer anders als hier gelagerten Situation – nämlich bei einer Nachzahlung von Rehabilitationsgeld iZm dessen erstmaliger Gewährung – durch den Werbungskostenabzug gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 aufgrund der Rückerstattung der Vorschüsse, die während der Wartezeit auf die Zuerkennung des Rehabilitationsgeldes bezogen worden waren, vermieden wird.

An dieser Stelle soll klargestellt werden, dass die zur Darlegung der Präjudizialität unter **D/a**, **D/b** und **D/c** jeweils vorgenommene Gegenüberstellung von festzusetzender Einkommensteuer iHv 1.811,00 € bei geltender Rechtslage und iHv -679,00 €, wenn der Verfassungsgerichtshof einem der Anträge folgte, nicht durch eine gegenläufige Bewegung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2017 ausgeglichen würde: Wenn die Bf. eine Einkommensteuererklärung für 2017 einreichte, so würde die derzeitige Gesetzeslage – wie aus dem Berechnungsblatt OZ 22 hervorgeht – eine festzusetzende Einkommensteuer für 2017 iHv 0,00 € bewirken. Hingegen würde die Zuordnung der Rehabilitationsgeld-Zuflüsse des Jahres 2018, soweit ihnen ein Anspruch des Jahres 2017 zugrundeliegt, zu den Einkünften des Jahres 2017 in einer festzusetzenden Einkommensteuer für 2017 iHv -679,00 € resultieren (vgl. Berechnungsblatt OZ 23).

**D/e)** Klarstellung: Vorliegen eines Pflichtveranlagungstatbestandes:

Die Einreichung einer Einkommensteuererklärung wird dann, wenn kein Pflichtveranlagungstatbestand erfüllt ist, als Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer (=Erlassung eines Einkommensteuerbescheides) gewertet, wobei dieser Antrag zurückgezogen werden kann.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 iVm § 69 Abs. 2 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige u.a. dann zur Einkommensteuer zu veranlagen, wenn an ihn Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG ausgezahlt worden ist. Für die Bf. liegt daher hinsichtlich des Jahres 2018 die Erfüllung eines Pflichtveranlagungstatbestandes vor. Es ist daher im vorliegenden Fall unmöglich, dass die Bf. durch die Zurückziehung der von ihr eingereichten Einkommensteuererklärung für 2018 (auf dem Formular als Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018 bezeichnet) die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2018 mittels Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes erreichen könnte.

**E)** Darlegung der verfassungsrechtlichen Bedenken, die das Bundesfinanzgericht zu den jeweiligen Gesetzesstellen, deren Aufhebung beantragt wird, hegt:

**E/a)** Jedes der beiden hier dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken, einerseits hinsichtlich der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 7 B-VG) und andererseits hinsichtlich der Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums (Art. 5 StGG), bezieht sich gleichermaßen auf die im

Antrag 1 (Hauptantrag) und auf die im Antrag 2 (erster Eventualantrag) und auf die im Antrag 3 (zweiter Eventualantrag) angefochtenen Gesetzesstellen.

**E/b)** Bedenken ob der Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes:

Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz verbietet dem sogenannten „einfachen“ Bundesgesetzgeber (d.h. bei der Schaffung von – nicht im Verfassungsrang stehenden – „einfachen“ Bundesgesetzen), Gleches ungleich und Ungleiches gleich zu behandeln, wobei er ihm nicht verwehrt, sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlungen vorzunehmen. Der (einfache) Gesetzgeber muss an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen knüpfen, wesentlich ungleiche Tatbestände müssen entsprechend unterschiedlich geregelt werden, weshalb Ungleichbehandlungen stets einer sachlichen Rechtfertigung bedürfen. Der Gleichheitssatz enthält ein Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen sowie ein allgemeines und umfassendes Sachlichkeitsgebot, dem jegliches Staatshandeln zu entsprechen hat.

Die Gesetzesstellen, auf deren Aufhebung die gegenständlichen Anträge abzielen, stehen nicht im Verfassungsrang und müssen daher dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz (=Gleichheitssatz), welcher aus Art. 7 B-VG abgeleitet wird, entsprechen.

Art. 7 B-VG normiert nach seinem Wortlaut (ebenso wie Art. 2 StGG) das Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz nur für (österreichische) Staatsbürger. Allfällige Ausweitungen auf Bürger anderer EU-Mitgliedsstaaten sind hier nicht von Belang. Die Bf. ist laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister vom 29. April 2020 (OZ 24) österreichische Staatsbürgerin, weshalb sie Anspruch auf die Anwendung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes hat.

Die Bedenken ob der Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes resultieren

- aus der höheren Besteuerung des Einkommens der Bf., als es der Leistungsfähigkeit der Bf. entspäche, wobei die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit die auf die Einkommensteuer bezogene Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes darstellt ;
- aus der Ungleichbehandlung des in einem Veranlagungsjahr zusammengeballten Zuflusses von Nachzahlungen an Rehabilitationsgeld, je nachdem ob Vorschüsse vom AMS gewährt worden sind (wie in dem VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 zugrundegelegenen Fall, vgl. Abschnitt **D/a**) oder ob keine Vorschüsse bzw. Ersatzleistungen (wie im Falle der Bf.) gewährt worden sind;
- aus der ungleichen Behandlung des in einem Veranlagungsjahr nachträglich erfolgenden Zuflusses von Rehabilitationsgeld, welchem Ansprüche aus einem früheren Veranlagungsjahr zugrundeliegen, gegenüber der Behandlung des nachträglichen Zuflusses anderer, nachträglich ausgezahlter Sozialleistungen (Pensionen, Insolvenz-Ausfallgeld - nunmehr als Insolvenz-Entgelt bezeichnet) und Subventionen. Bei diesen anderen, nachträglich ausgezahlten Beträgen ist es – wie im Folgenden dargestellt wird – zum üblichen Regelungskonzept geworden, eine anspruchsbezogene zeitliche

Zuordnung vorzunehmen, wogegen beim Rehabilitationsgeld unsystematischerweise von dem üblich gewordenen Regelungskonzept abgewichen wird. Wie in Abschnitt **C/e** dargestellt, war vom 2. August 2011 bis 7. Dezember 2011 ein Ausnahmetatbestand („Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird“) in Geltung, welcher auch Nachzahlungen von Rehabilitationsgeld umfasste, aber nach ca. vier Monaten durch das Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2011, auf Nachzahlungen „von Pensionen“ eingeschränkt wurde. Diese Einschränkung wurde in den Gesetzesmaterialien nicht begründet, weshalb keine sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung ersichtlich ist.

Die Stammfassung des § 19 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (siehe Abschnitt **C/a**) hatte eine einzige Ausnahme (betr. regelmäßig wiederkehrende Einnahmen) vom Zuflussprinzip enthalten, die wohl aus Gründen der Praktikabilität iZm der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte und iZm der Lohnabrechnung normiert worden war. Eine weitere derartige Ausnahme aus Praktikabilitätsgründen (vgl. die in Abschnitt **C/d** wiedergegebenen Erläuterungen der Regierungsvorlage, 270Blg XXIII.GP, und den Bericht des Finanzausschusses, 391Blg XXIII.GP) iZm der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und iZm der Lohnabrechnung wurde durch das Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99/2007 mittels Novellierung des § 19 Abs. 1 iVm § 79 Abs. 2 EStG 1988 (siehe Abschnitt **C/d**) geschaffen.

Daneben wurden durch folgende Novellen des § 19 Abs. 1 EStG 1988 Ausnahmen vom Zuflussprinzip normiert, welche nicht durch Praktikabilitätsüberlegungen iZm Einkünfteermittlung und Lohnverrechnung motiviert waren, sondern mittels einer anspruchsbezogenen zeitlichen Zuordnung der Einnahmen die progressionserhöhende Zusammenballung von zu versteuernden Einnahmen in einem Veranlagungsjahr verhindern sollten:

- Art. 7 Z 6a des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, betreffend u.a. Nachzahlungen von Pensionen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird.  
In der diesbezüglichen, in Abschnitt **C/b** zitierten Begründung im Bericht des Budgetausschusses (369Blg XXI.GP) wird ausgeführt, dass vor Ergehen des Bescheides, insbesondere bei Witwen- und Waisenpensionen oder in zwischenstaatlichen Fällen, Akontozahlungen nicht möglich seien. (Hingegen würden steuerpflichtig zufließende Akontozahlungen die progressionserhöhende Zusammenballung verhindern.)
- Art. 1 Z 9 des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, betreffend Nachzahlungen im Insolvenzverfahren. In den diesbezüglichen, in Abschnitt **C/c** zitierten Erläuterungen der Regierungsvorlage (1187Blg XXII.GP) wird mit der Vermeidung von erheblichen Nachzahlungen aufgrund der Progressionswirkung beim geballten Zufluss der Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren in demselben Jahr wie der laufenden Bezüge aus dem neuen Dienstverhältnis argumentiert.

- Art. 2 Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, betreffend (alle) Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird sowie Zahlungen, die aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 4 EStG 1988 getätigt werden.

Diese, in Z 2 des § 19 Abs. 1 EStG 1988 angesiedelten Ausweitungen der Ausnahmen vom Zuflussprinzip wurden durch Art. 2 Z 2 des Budgetbegleitgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 112/2011 teilweise zurückgenommen.

In den Erläuterungen zu der dem Abgabenänderungsgesetz 2011 zugrunde gelegenen Regierungsvorlage (1212Blg XXIV.GP, zitiert in Abschnitt **C/e**) werden die Ausweitungen der Ausnahmen vom Zuflussprinzip mit andernfalls eintretenden progressionsmäßigen Nachteilen und damit begründet, dass sich die verspätete Auszahlung regelmäßig dem Einfluss des Steuerpflichtigen entziehe.

- Art. 2 Z 2 des Budgetbegleitgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 112/2011, betreffend Einschränkungen von Ausnahmetatbeständen in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, welche ca. vier Monate vorher geschaffen worden waren (vgl. zuvor):

Einschränkung der Ausnahme für Nachzahlungen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, auf Nachzahlungen von Pensionen, sowie Einschränkung der Ausnahme für Zahlungen aus öffentlichen Mitteln auf solche, die Förderungen und Zuschüsse darstellen.

In den Erläuterungen zu der dem Budgetbegleitgesetz 2012 zugrundegelegenen Regierungsvorlage (1494Blg XXIV.GP) wurde nur die zweitgenannte Einschränkung mit einer Klarstellung begründet, wogegen die erstgenannte Einschränkung nicht begründet wurde.

Abgesehen von dem – nicht näher begründeten und deshalb ohne ersichtliche sachliche Rechtfertigung vorgenommenen – „Rückschritt“ durch das Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2011, hinsichtlich Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird, indem dieser Ausnahmetatbestand auf Nachzahlungen von Pensionen eingeschränkt wurde, geht aus den vorhin dargestellten Novellierungen des § 19 Abs. 1 EStG 1988 folgendes vorherrschendes Regelungskonzept hervor: Nachzahlungen (verspätete Auszahlungen) von Transferleistungen (Sozialleistungen, Subventionen) sollen nicht im Zuflusszeitpunkt als Einnahmen gelten mit einem daraus resultierenden progressionserhöhenden Effekt. Vielmehr sollen sie als Einnahmen desjenigen Veranlagungszeitraumes gelten, für welchen den der Zahlung zugrundeliegende Anspruch besteht. Dadurch kann auch vermieden werden (vgl. in diesem Sinne die in Abschnitt **C/c** zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1187Blg XXII.GP), dass im Veranlagungsjahr, für welches der Anspruch besteht, keine oder geringe Einkünfte zu versteuern sind, sodass das im Einkommensteuertarif verankerte steuerfreie Existenzminimum in jenem Veranlagungsjahr „ungenutzt“ bleibt.

**E/c)** Bedenken ob der Verletzung in dem durch Art. 5 StGG verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums:

Gemäß Art. 149 Abs. 1 B-VG steht Art. 5 StGG (Staatsgrundgesetz vom 21. December 1867, über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen

Königreiche und Länder) im Verfassungrang in Geltung. Art. 5 StGG bestimmt: „*Das Eigenthum ist unverletzlich. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigenthümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt.*“

Ein Entzug von Eigentum (Geld) durch (Steuer)Gesetze ist an sich zulässig, wie es auch aus dem – ebenfalls im Verfassungsrang stehenden – Art. 1 des 1. Zusatzprotokolles zur Europäischen Menschenrechtskonvention hervorgeht:

*„Artikel 1 – Schutz des Eigentums“*

*Jede natürliche oder juristische Person hat ein Recht auf Achtung ihres Eigentums.*

*Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, daß das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.*

*Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums in Übereinstimmung mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält.“*

Der sogenannte „einfache“ Bundesgesetzgeber (d.h. bei der Schaffung von – nicht im Verfassungsrang stehenden – „einfachen“ Bundesgesetzen) darf aufgrund des Gesetzesvorbehaltes in das verfassungsrechtlich geschützte Eigentum eingreifen. Eine der Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines solchen Eingriffes ist aber, dass dadurch nicht der Wesensgehalt des Grundrechtes auf Unversehrtheit des Eigentums berührt wird (vgl. VfGH 10.10.2012, G58/12).

Der Bf. stand – je nach der Anzahl der Tage des Monates – für die Monate von Jänner 2017 bis Dezember 2018 brutto jeweils zwischen 1.047,76 € und 1.160,02 € an Rehabilitationsgeld zu. Angesichts dieser geringen Höhe der monatlichen Bezüge bestehen Bedenken, dass durch die Vorschreibung von 1.811,00 € Einkommensteuer für das Jahr 2018 der Wesensgehalt des Grundrechtes auf Unversehrtheit des Eigentums berührt wird, zumal dieser Vorschreibung nicht eine Vorschreibung iHv 0,00 € gegenüberzustellen ist, sondern – wenn der Verfassungsgerichtshof einem der Aufhebungsanträge entspräche – eine Einkommensteuervorschreibung für 2018 iHv -679,00 € (OZ 21) aufgrund der Anrechnung der einbehaltenden Lohnsteuer. (Anm.: Die mit einem Negativbetrag festgesetzte Steuer ist zu Lasten des Fiskus und zu Gunsten der Steuerpflichtigen). Diese Gegenüberstellung für 2018 bedeutet in Summe eine Belastung für die Bf. für 2018 mit 2.490,00 € . In die Gesamtbelastung durch die geltende Rechtslage ist aber auch die allfällige bzw. entgehende Einkommensteuervorschreibung für 2017 iHv -679,00 € (OZ 23; vgl. Abschnitt D/d) einzubeziehen, sodass die Gesamtbelastung 3.169,00 € beträgt. Diese Gesamtbelastung ist (mit Rundungsdifferenzen aufgrund § 39 Abs. 3 EStG 1988) auch aus dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 (OZ 02) zu entnehmen, weil dort die Einkommensteuer vor der Anrechnung der Lohnsteuer 3.168,62 € beträgt.

Wien, am 30. April 2020