

# TE Vfgh Erkenntnis 2018/9/28 G261/2017

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.09.2018

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 Z1 lita

EStG 1988 §3 Abs1 Z31, §33 Abs8

StVG §32, §38, §51, §52, §53, §54, §55

VfGG §7 Abs1

## Leitsatz

Keine Verletzung im Gleichheitsrecht durch eine Bestimmung des Einkommensteuergesetzes betreffend die Steuerbefreiung für Einkünfte von Strafgefangenen aus ihrer erbrachten Arbeitsleistung; keine Unsachlichkeit des Ausschlusses der Geltendmachung eines Arbeitnehmerabsetzbetrags sowie des Entfalls des Anspruchs auf Negativsteuer angesichts des atypischen Charakters der Einkünfte

## Spruch

Der Antrag wird abgewiesen.

## Begründung

Entscheidungsgründe

### I. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, die Wortfolge "Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl Nr 144/1969" in §3 Abs1 Z31 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl 400, idF BGBl I 100/2006 als verfassungswidrig aufzuheben.

### II. Rechtslage

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die angefochtene Bestimmung ist hervorgehoben):

1. §3 EStG 1998 idF BGBl I 100/2006 lautet auszugsweise:

#### "2. ABSCHNITT

Steuerbefreiungen

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

[...]

31. Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl Nr 144/1969."

2. §33 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 lautet auszugsweise:

"3. TEIL

TARIF

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge

§33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich bis zu einem Einkommen von 11 000 Euro 0 Euro. Für Einkommensteile über 60 000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 11 000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen

Einkommensteuer in Euro

über 11 000 Euro bis 25 000 Euro

(Einkommen - 11 000)

x 5 110

14 000

über 25 000 Euro bis 60 000 Euro

(Einkommen - 25 000)

x 15 125 + 5 110

35 000

über 60 000 Euro

(Einkommen - 60 000) x 0,5 + 20 235

(2) Von dem sich nach Abs1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs4 bis 6 abzuziehen. Absetzbeträge im Sinne des Abs5 oder Abs6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs8 bleibt davon unberührt.

(3) Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist §26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden.

(4) Darüber hinaus stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Alleinverdienenden steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§106 Abs1) 494 Euro,

- bei zwei Kindern (§106 Abs1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§106 Abs1) um jeweils 220 Euro jährlich.

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§106 Abs1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des §1 Abs4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§106 Abs3) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt. Die nach §3 Abs1 Z4 lit a, weiters nach §3 Abs1 Z10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z1 erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z1, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.

2. Alleinerziehenden steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§106 Abs1) 494 Euro,

- bei zwei Kindern (§106 Abs1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§106 Abs1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§106 Abs1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben.

3. Steuerpflichtigen, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört (§2 Abs5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu. Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.

2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

3. Ein Grenzgängerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger (§16 Abs1 Z4) ist. Dieser Absetzbetrag vermindert sich um den im Kalenderjahr zu berücksichtigenden Arbeitnehmerabsetzbetrag.

(6) [...]

(7) (Anm: aufgehoben durch BGBl I Nr 106/1999)

(8) Ist die nach Abs1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ, so ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des §16 Abs1 Z3 lit a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des §16 Abs1 Z4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

(9) Steht ein Pendlerpauschale gemäß §16 Abs1 Z6 lit b oder c zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10% gemäß Abs8 auf 15% und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs8 auf höchstens 251 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

(10) Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge

nach Abs3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

(11) [...]"

3. §51 Strafvollzugsgesetz (StVG), BGBl 144/1969, lautet:

"Arbeitsertrag und Arbeitsvergütung

§51. (1) Der Ertrag der Arbeit fließt dem Bund zu.

(2) Strafgefangene, die eine befriedigende Arbeitsleistung erbringen, haben für die von ihnen geleistete Arbeit eine Arbeitsvergütung zu erhalten.

(3) Bei unbefriedigender Arbeitsleistung eines Strafgefangenen, die auf Bosheit, Mutwillen oder Trägheit zurückzuführen ist, ist die Arbeitsvergütung nach vorangegangener Ermahnung in einem der Leistungsminderung entsprechenden Ausmaß zu kürzen oder zu entziehen."

4. §52 StVG, BGBl 144/1969, idF BGBl I 102/2006, lautet:

"Höhe der Arbeitsvergütung

§52. (1) Die Höhe der Arbeitsvergütung beträgt für die geleistete Arbeitsstunde

a) für leichte Hilfsarbeiten 3,98 Euro

b) für schwere Hilfsarbeiten 4,48 Euro

c) für handwerksgemäße Arbeiten 4,98 Euro

d) für Facharbeiten 5,47 Euro

e) für Arbeiten eines Vorarbeiters 5,97 Euro

(2) Erhöht sich nach dem 1. Jänner 2001 bis zum 1. März eines Kalenderjahres der von der Statistik Österreich errechnete Tariflohnindex gegenüber dem Stand zum 1. März 2000 in einem Ausmaß, das eine entsprechende Erhöhung des im Abs1 lita genannten Betrages 4 Cent beträgt, so hat der Bundesminister für Justiz durch Verordnung für das folgende Kalenderjahr die im Abs1 genannten Beträge entsprechend zu erhöhen.

(3) Die Arbeitsvergütung kann statt als Zeitvergütung als Stückvergütung gewährt werden, insoweit dadurch ein Anreiz zu Mehrleistung zu erwarten ist. Die Höhe der Stückvergütung ist auf der Grundlage der Zeitvergütung nach Abs1 vom Anstaltsleiter mit Genehmigung der Vollzugsdirektion festzusetzen.

(4) Zeiten, die ein Strafgefangener während seiner Arbeitszeit in therapeutischer Betreuung oder mit Gesprächen im Rahmen der sozialen Betreuung zubringt, gelten bis zu einem Höchstmaß von fünf Stunden pro Woche für die Gewährung der Arbeitsvergütung als Arbeitsstunden."

5. §53 StVG, BGBl 144/1969, idF BGBl 799/1993, lautet:

"Außerordentliche Arbeitsvergütung

§53. (1) Erbringt ein Strafgefangener bei der Arbeit besondere Leistungen, so ist ihm eine außerordentliche Arbeitsvergütung bis zum Höchstmaß des nach Abzug des Vollzugskostenbeitrages (§32 Abs2 erster Fall und Abs3) sowie des auf ihn entfallenden Anteils am Arbeitslosenversicherungsbeitrag verbleibenden Teils einer Monatsvergütung der höchsten Vergütungsstufe zu gewähren. Der Gesamtbetrag der einem Strafgefangenen gewährten außerordentlichen Arbeitsvergütungen darf innerhalb eines Kalenderjahres das Doppelte dieses Höchstmaßes nicht übersteigen. Erstreckt sich die Strafzeit nur über einen Teil des Kalenderjahres, so verringert sich der zulässige Gesamtbetrag entsprechend.

(2) Strafgefangene dürfen Geldzuwendungen von privaten Auftraggebern im Ausmaß des Abs1 als weitere außerordentliche Arbeitsvergütung annehmen (§54 Abs1). Eine Anrechnung solcher Zuwendungen auf die an die Anstalt zu zahlende Vergütung ist unzulässig."

6. §54 StVG, BGBl 144/1969, idF BGBl I 52/2009, lautet:

"Hausgeld und Rücklage

§54. (1) Die Arbeitsvergütung ist dem Strafgefangenen monatlich im nachhinein nach Abzug des Vollzugskostenbeitrages (§32 Abs2 erster Fall und Abs3) sowie des auf ihn entfallenden Anteils am Arbeitslosenversicherungsbeitrag je zur Hälfte als Hausgeld und als Rücklage gutzuschreiben. Die im §53 angeführten außerordentlichen Arbeitsvergütungen sind zur Gänze dem Hausgeld zuzuschreiben. Für die Bemessung des Hausgeldes ist die Höhe der Arbeitsvergütung im Zeitpunkt der Gutschrift maßgebend. Die Bemessung der Rücklage richtet sich nach der Höhe der Arbeitsvergütung im Zeitpunkt der Auszahlung oder Verwendung.

(2) Das Hausgeld steht dem Strafgefangenen unbeschadet der §§32a Abs4, 54a, 107 Abs4, 112 Abs2, 113 und 114 Abs2 für die Verschaffung von Sachgütern und Leistungen nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes zur Verfügung. Die Rücklage dient unbeschadet des §54a der Vorsorge für den Unterhalt in der ersten Zeit nach der Entlassung.

(3) Kann der Strafgefangene außer dem Fall des §48 Abs3 ohne sein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden keine Arbeitsvergütung bekommen, so sind ihm monatlich im nachhinein ein Betrag von fünf vH der niedrigsten Arbeitsvergütung als Hausgeld gutzuschreiben.

(4) Dem Strafgefangenen ist mindestens einmal im Vierteljahr und bei der Entlassung in die Verrechnung seines Guthabens Einsicht zu gewähren.

(5) Bei der Entlassung sind dem Strafgefangenen als Hausgeld und als Rücklage gutgeschriebene Geldbeträge auszuzahlen. Stirbt der Strafgefangene, so fallen die Ansprüche auf diese Geldbeträge in seinen Nachlaß.

(6) Die Exekutionsordnung regelt, inwieweit der Anspruch auf Arbeitsvergütung sowie daraus herrührende Beträge übertragen, gepfändet oder verpfändet werden dürfen. Der Abs2 sowie die §§54a und 113 bleiben unberührt."

7. §54a StVG, BGBl 144/1969, idF BGBl I 111/2010, lautet:

"§54a. (1) Dem Strafgefangenen stehen das Hausgeld sowie die Hälfte der Rücklage, sofern diese die Hälfte des nach §291a Abs1 in Verbindung mit §291 der Exekutionsordnung, RGBl. Nr 79/1896, in der jeweils geltenden Fassung, nicht der Pfändung unterliegenden Betrags übersteigt, auch für Leistungen an unterhaltsberechtigte Angehörige oder an Personen, die durch die strafbare Handlung in ihren Rechten verletzt worden sind, sowie zur Schuldentilgung zur Verfügung.

(2) Strafgefangene, die eine Freiheitsstrafe mit einer Strafzeit von mehr als einem Jahr zu verbüßen haben, sind bei Strafantritt und sobald die Rücklage 1 000 Euro übersteigt, über die nach Abs1 bestehenden Verwendungsmöglichkeiten von Hausgeld und Rücklage zu informieren sowie nach Maßgabe der bestehenden Einrichtungen zu einer sinnvollen Verwendung anzuleiten und dabei zu unterstützen.

(3) Außer den Fällen des Abs1 sowie des §54 Abs2 dürfen die Strafgefangenen Hausgeld und Rücklage im Vollzug auch für Anschaffungen verwenden, die ihr Fortkommen nach der Entlassung fördern. Die Entscheidung darüber steht dem Anstaltsleiter zu."

8. §55 StVG, BGBl 144/1969, idF BGBl 799/1993, lautet:

"Geldbelohnung

§55. Einem Strafgefangenen, der sich durch besonderen persönlichen Einsatz auszeichnet oder Anregungen gibt, die sich in den Arbeitsbetrieben nutzbringend verwerten lassen, kann eine Geldbelohnung bis zum Doppelten der höchsten außerordentlichen Arbeitsvergütung (§53) als Hausgeld (§54) gutgeschrieben werden."

9. §32 StVG, BGBl 144/1969, idF BGBl I 109/2007, lautet:

"Kosten des Strafvollzuges

§32. (1) Soweit im folgenden nichts anderes bestimmt wird, hat jeder Verurteilte für seinen Unterhalt (§31 Abs1) einen Beitrag zu den Kosten des Strafvollzuges zu leisten.

(2) Der Kostenbeitrag beträgt, wenn der Strafgefangene eine Arbeitsvergütung bezieht, 75 vH der jeweiligen Arbeitsvergütung, sonst das Vierfache der Arbeitsvergütung je Arbeitsstunde in der höchsten Vergütungsstufe (§52 Abs1) für jeden Tag der Strafzeit.

(3) Die Einhebung eines Kostenbeitrages nach Abs2 erster Fall erfolgt durch Abzug von der Arbeitsvergütung.

(4) Die Verpflichtung zur Leistung eines Kostenbeitrages nach Abs2 zweiter Fall entfällt, soweit den Strafgefangenen daran, daß er keine oder keine zufriedenstellende Arbeitsleistung erbracht hat, weder ein vorsätzliches noch ein grob fahrlässiges Verschulden trifft oder eine Einhebung des Kostenbeitrages unter sinngemäßer Anwendung des §391 StPO nicht in Betracht kommt.

(5) Ist der Leiter der Anstalt, in der an dem Verurteilten zuletzt die Strafe vollzogen worden ist, der Ansicht, daß die Verpflichtung des Verurteilten zur Leistung eines Kostenbeitrages nach Abs2 zweiter Fall nicht gemäß Abs4 entfällt, so hat er binnen acht Tagen nach der Entlassung beim Vollzugsgericht den Antrag auf Festsetzung eines Kostenbeitrages zu stellen. Das Vollzugsgericht hat über diesen Antrag binnen einem Monat zu entscheiden (§16 Abs2 Z1)."

### III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

#### 1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Mit Bescheid des zuständigen Finanzamtes wurde der Antrag eines Abgabepflichtigen auf Durchführung der Jahresveranlagung für das Jahr 2011 abgewiesen. Begründet wurde der Bescheid mit der Anwendung der Steuerbefreiung des §3 Abs1 Z31 EStG 1988, idFBGBl I 100/2006, für Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes. Bei der Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde sind beim Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit von §3 Abs1 Z31 EStG 1988 idFBGBl I 100/2006 entstanden.

#### 2. Das Bundesfinanzgericht legt die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof bestimmt haben, wie folgt dar:

"Arbeitsvergütungen, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer zugewendet werden, dürften nach der Systematik des österreichischen Einkommensteuerrechtes – da es sich um Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis handelt (§25 Abs1 Z1 lit a EStG 1988) – zu den steuerbaren Einnahmen aus unselbständiger Arbeit zählen. Sie wären daher, bestünde nicht die Befreiungsvorschrift der Z31 des §3 Abs1 EStG 1988, der Einkommensteuer anscheinend entweder – soweit in die Auszahlung der Arbeitgeber eingeschaltet ist – im Wege des Lohnsteuerabzuges oder aber – soweit dies nicht der Fall ist – im Wege der (Arbeitnehmer) Veranlagung zu unterwerfen.

Die Steuerbefreiung des §3 Abs1 Z31 leg.cit. führt somit anscheinend dazu, dass Einkommensteile, die zur steuerbaren Bemessungsgrundlage gehören, der Steuerpflicht entzogen werden.

Bedenken betreffend der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind dem Bundesfinanzgericht daher aufgrund der Bestimmung des §33 Abs1, 2 und 8 EStG 1988 in der im Streitjahr gültigen Fassung entstanden:

[...]

Nach Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 8.Aufl. 2015, §33, Rz 71, können bestimmte Absetzbeträge im Rahmen der Einkommensteuerberechnung zu einer Gutschrift (Negativsteuer) führen, sofern die nach dem Tarif (Absatz 1) und nach Abzug der Absetzbeträge gemäß Absatz 2 berechnete Einkommensteuer negativ ist. Gemäß Abs8 sind in diesem Falle der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von jeweils höchstens 494 € (bei zwei Kindern: 669 €, für jedes weitere Kind zusätzl 220 €) insoweit gutzuschreiben. Das Wort 'insoweit' bringt zum Ausdruck, dass die Negativsteuer aus Alleinverdienerabsetzbetrag bzw Alleinerhalterabsetzbetrag mit der sich ergebenden negativen Einkommensteuer begrenzt ist. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, ist ein Betrag in Höhe von 10% der Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (§16 Abs1 Z3 lit. a, ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Beiträge zu Pflichtversicherungen (§16 Abs1 Z4 und 5), höchstens aber 110 € jährlich, gutzuschreiben, wenn sich nach Absatz 1 und 2 keine Einkommensteuer ergibt. Bei den Beiträgen zu Pflichtversicherungen handelt es sich um die Beiträge des Arbeitnehmers, die dieser zu tragen hat (UFS 20. Oktober 2008, RV/0080-K/07). Liegen keine solchen Beiträge (Werbungskosten) vor, kommt eine Negativsteuer nicht in Betracht (BFG 2. Juni 2014, RV/7102462/2013). Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

In Hinblick auf Artikel 7 Abs1, erster und zweiter Satz B-VG, demzufolge alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich sind und Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses ausgeschlossen sind, dürften Strafgefangene, deren Einkommen Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl Nr 1344/1969, enthält, folglich gegenüber Arbeitnehmer[n], die keine Straftat verbüßen,

benachteiligt werden. Bei gleicher Höhe der Gesamteinkünfte und damit bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit werden somit anscheinend jene Arbeitnehmer bzw Steuerpflichtigen bevorzugt, die keine Strafgefangenen sind, bei denen Arbeitsvergütungen einen Bestandteil der Einkünfte darstellen."

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie beantragt, der Verfassungsgerichtshof wolle den Antrag des Bundesfinanzgerichtes abweisen. Für den Fall der Aufhebung stellt die Bundesregierung den Antrag, der Gerichtshof wolle für das Außerkrafttreten eine Frist von einem Jahr bestimmen.

3.1. Zur Rechtslage führt die Bundesregierung insbesondere Folgendes wörtlich aus:

"§3 Abs1 Z31 EStG 1988 verweist auf das Strafvollzugsgesetz (StVG). Zum StVG wird Folgendes bemerkt:

Die Arbeitsleistung im Rahmen des Strafvollzuges ist ein wesentlicher Bestandteil zur Erreichung des in §20 Abs1 erster Satz StVG angeführten Vollzugszieles. Demnach soll der Vollzug den Verurteilten zu einer rechtschaffenen und den Erfordernissen des Gemeinschaftslebens angepassten Lebenseinstellung verhelfen und sie abhalten, schädlichen Neigungen nachzugehen. Durch die Arbeitsleistung im Vollzug setzt das soziale Lernen ein und die Chancen auf ein straffreies Leben nach der Freiheitsstrafe werden erhöht. Ein guter Teil der Gefangenen sind nur mäßig ausgebildet und regelmäßige Arbeit nicht gewöhnt (Drexler, StVG<sup>3</sup> §44 Rz 1). Um diesen Umstand zu ändern und die Resozialisierung zu fördern, ist in §44 StVG eine Arbeitspflicht für alle arbeitsfähigen Strafgefangenen normiert. Sie haben alle Arbeiten zu verrichten, die ihnen zugewiesen werden und unterliegen der Anordnungs befugnis der Strafvollzugsbediensteten.

Der Ertrag der Arbeit von Strafgefangenen fließt dem Bund zu (vgl §51 Abs1 StVG). Die Höhe der Arbeitsvergütung richtet sich nach §52 StVG, wobei die Beträge mit Verordnung jährlich entsprechend dem Tariflohnindex angepasst werden. Auch bei der Regelung der Arbeitsvergütung stehen die Zwecke des Strafvollzuges im Vordergrund. So steht den Gefangenen, die eine befriedigende Arbeitsleistung erbringen, eine Arbeitsvergütung zu. Bei unbefriedigender Arbeitsleistung jedoch, die auf Bosheit, Mutwillen oder Trägheit zurückzuführen ist, ist die Arbeitsvergütung nach vorangegangener Ermahnung zu kürzen oder ganz zu entziehen (§51 StVG). Kann einem Strafgefangenen ohne sein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden keine Arbeit zugeteilt werden, so ist ihm dennoch monatlich ein Betrag von fünf Prozent der niedrigsten Arbeitsvergütung gutzuschreiben (vgl §54 Abs3 StVG). Zeiten, die ein Strafgefangener während seiner Arbeitszeit in therapeutischer Betreuung oder mit Gesprächen im Rahmen der sozialen Betreuung zubringt, sind dennoch bis zu einem Ausmaß von fünf Stunden pro Woche als Arbeitsstunden zu vergüten (vgl §52 Abs4 StVG). Eine außerordentliche Arbeitsvergütung ist nach §53 StVG dann zu gewähren, wenn der Strafgefangene besondere Leistungen erbringt. Zeichnet sich ein Strafgefangener durch besonderen persönlichen Einsatz aus oder gibt er Anregungen, die sich in den Arbeitsbetrieben nutzbringend verwerten lassen, kann eine Geldbelohnung bis zum Doppelten der höchsten außerordentlichen Arbeitsvergütung als Hausgeld gutgeschrieben werden (vgl §55 StVG). Die Möglichkeit zu belohnen soll ein erzieherischer Anreiz sein und als Erfolgserlebnis für den Strafgefangenen dienen, für den es sich zu arbeiten lohnt (Drexler, StVG<sup>3</sup> §53 Rz 1).

Von den sich aus §52 StVG ergebenden Beträgen sind zunächst monatlich im Nachhinein der Vollzugskostenbeitrag von grundsätzlich 75 % und der auf den Strafgefangenen entfallen[d]e Betrag zur Arbeitslosenversicherung abzuziehen. Der Restbetrag ist je zur Hälfte als Hausgeld und als Rücklage gutzuschreiben (vgl §54 StVG). Die Rücklage soll dazu dienen, dem Strafgefangenen die Zeit unmittelbar nach seiner Entlassung zu erleichtern und damit die Resozialisierung zu fördern."

3.2. Zur Zulässigkeit führt die Bundesregierung Folgendes aus:

"Nach Ansicht der Bundesregierung bestehen keine Zweifel, dass das BFG die angefochtene Bestimmung – zumindest denkmöglich im Sinn der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs – in einem bei ihm anhängigen Verfahren anzuwenden hat (vgl zB VfSlg 20.004/2015, weitere Nachweise bei Holzinger/Hiesel, Verfassungsgerichtsbarkeit<sup>4</sup> (2015) Art140 E63 ff). Die Bundesregierung geht daher davon aus, dass die angefochtene Bestimmung präjudiziell ist.

Es sind für die Bundesregierung keine Anhaltspunkte erkennbar, die gegen die Zulässigkeit des Antrages der angefochtenen Bestimmung sprechen würden."

3.3. Den im Antrag erhobenen Bedenken tritt die Bundesregierung wie folgt entgegen:

"Die Bundesregierung verweist einleitend auf die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, wonach

dieser in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen beschränkt ist und ausschließlich beurteilt, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (vgl zB VfSlg 19.160/2010, 19.281/2010, 19.532/2011, 19.653/2012). Die Bundesregierung beschränkt sich daher im Folgenden auf die Erörterung der im Antrag dargelegten Bedenken.

#### 1. Die Bedenken des antragstellenden Gerichts

Das BFG hegt Bedenken, dass

'Strafgefangene, deren Einkommen Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl Nr 1344/1969, enthält, [...] gegenüber Arbeitnehmer[n], die keine Straftat verbüßen, benachteiligt werden'.

Das BFG stellt daher gemäß Art140 Abs1 Z1 lit a und Art89 Abs2 B-VG iVm§62 VfGG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, dieser möge

'die Wortfolge 'Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl Nr 144/1969' in §3 Abs1 Z31 EStG 1988 BGBl Nr 400/1988, in der Fassung des BGBl I Nr 100/2006 als verfassungswidrig aufheben'.

Die Bundesregierung teilt die vom antragstellenden Gericht vorgetragene Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der angefochtenen Regelungen nicht. Nach Ansicht der Bundesregierung ist die in §3 Abs1 Z31 EStG 1988 vorgesehene Befreiungsvorschrift von Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 StVG sachlich gerechtfertigt.

#### 2. Einkünfte aus Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen nach dem [Strafvollzugsgesetz]

Das BFG führt in seinen dargelegten Bedenken aus, dass hinsichtlich der Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß den §§51 bis 55 StVG bei Wegdenken der Steuerbefreiung nach §3 Abs1 Z31 EStG 1988 steuerbare Einnahmen aus unselbstständiger Arbeit vorlägen.

Steuerbar sind nur jene Einkünfte, die sich einer der in §2 Abs3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Einkunftsarten zuordnen lassen (vgl Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer - Kommentar, 53. Lfg., 2012, §2 EStG 1988 Tz 18 ff). §3 EStG 1988 enthält zwar einen Katalog an sachlichen Steuerbefreiungen, wonach steuerbare Einkünfte von der Einkommensteuer befreit werden, einzelne Regelungen haben jedoch nur klarstellenden Charakter (vgl Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, 2016, §3 Tz 1). Da sowohl nicht steuerbare Einkünfte als auch von der Einkommensteuer befreite Einkünfte im Gesamtbetrag der Einkünfte im Sinne des §2 Abs2 EStG 1988 nicht enthalten sind, erübrigt sich regelmäßig eine exakte begriffliche Determinierung.

Im gegenständlichen Verfahren stellt sich zunächst die Frage, ob Einkünfte aus Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß den §§51 bis 55 StVG dem Grunde nach der Einkommensteuer unterliegen, somit steuerbar sind. Nach Ansicht der Bundesregierung ist dies zu bejahen.

Die Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß den §§51 bis 55 StVG entsprechen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß §25 EStG 1988. Als Bezüge (Geld) und Vorteile (geldwerte Vorteile) kommen sämtliche Einnahmen im Sinne des §15 Abs1 EStG 1988 in Betracht, somit grundsätzlich auch jene gemäß den §§51 bis 55 StVG (vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG12, 2008, §25 Tz 10). Ferner knüpft §25 Abs1 EStG 1988 an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des Einkommensteuergesetzes an. Solch ein Dienstverhältnis liegt nach §47 Abs2 EStG 1988 insbesondere dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (vgl Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, 2008, §47 Tz 14). Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Da die eigenständige steuerliche Determinierung des Dienstverhältnisses nicht darauf abstellt, ob nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts ein Dienstverhältnis anzunehmen sei, kann ein Dienstverhältnis iSd Einkommensteuergesetzes nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohne übereinstimmende Willenserklärung oder sogar bei unfreiwilligen Leistungen vorliegen (vgl Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, 2008, §47 Tz 16, mwN; sowie VwGH 17.9.1974, 1714/73).

Vor diesem Hintergrund sind wohl auch Arbeitsvergütungen von Strafgefangenen nach §52 StVG dem Grunde nach als



einkommensteuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen. Dem BFG ist daher insoweit beizupflichten, als ohne die Befreiungsvorschrift des §3 Abs1 Z31 EStG 1988 die in Rede stehenden Arbeitsvergütungen der Einkommensteuer unterlägen und somit grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug bzw der Veranlagung zu unterziehen wären. Allerdings lässt das BFG die Besonderheiten, die für diese steuerlichen Dienstverhältnisse von Strafgefangenen bestehen und damit zu einer Rechtfertigung der Steuerbefreiung dieser Bezüge führen, außer Acht.

### 3. Zur Sachlichkeit der Steuerbefreiung nach §3 Abs1 Z31 EStG 1988

Nach Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sind Ausnahmen von der Steuerpflicht eines ansonsten zu versteuernden Einkommens verfassungsrechtlich dann unbedenklich, wenn ihnen eine sachliche Rechtfertigung zugrunde liegt. Dabei ist dem Gesetzgeber ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum eingeräumt (vgl VfSlg 19.184/2010; 18.549/2008).

Die Steuerbefreiung von Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen von Strafgefangenen kann nach Ansicht der Bundesregierung mit den Besonderheiten der Arbeitsvergütungen von Strafgefangenen und mit verwaltungsökonomischen Gründen sachlich gerechtfertigt werden:

#### a. Zu den Besonderheiten der Arbeitsvergütungen nach dem StVG

Nach Ansicht der Bundesregierung rechtfertigen die oben unter Teil I dargestellten Besonderheiten der Arbeitsvergütungen nach dem StVG, insbesondere die im Vordergrund stehende erzieherische Maßnahme sowie Wiedereingliederung nach dem Strafvollzug eine Differenzierung zwischen den genannten Arbeitsvergütungen und sonstigen steuerlichen Dienstverhältnissen nach §47 EStG 1988.

Die Besonderheit zeigt sich auch daran, dass von den Arbeitsvergütungen Strafvollzugskostenbeiträge abzuziehen sind. Derartige Beträge wären als Einkommensverwendung steuerrechtlich grundsätzlich nicht abzugsfähig. Dies hätte zur Folge, dass bei einer Steuerpflicht der Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen die Strafgefangenen die geringen, ihnen verbleibenden Beträge, für die Bezahlung der Einkommensteuer verwenden müssten und dadurch der Resozialisierungsgedanke – Bildung einer Rücklage für die Zeit nach dem Gefängnis und Ermöglichung eines freien Betrages zur Befriedigung geringfügiger persönlicher Bedürfnisse – konterkariert würde.

Ferner wird bemerkt, dass nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes der Idee der 'negativen Einkommensteuer' eine integrative Betrachtung von Einkommensteuer und Transferleistungen zugrunde liegt, die von der Finanzwissenschaft als Konzept zur Lösung sozialpolitischer Probleme diskutiert wird und die im österreichischen Einkommensteuerrecht in der Form der Gutschreibung von Absetzbeträgen bei negativer Einkommensteuer seit vielen Jahren ihren Niederschlag gefunden hat (vgl VfSlg 16.026/2000). Konkret ist diese 'Negativsteuer' primär auf die Abgeltung des Alleinverdienerabsetzbetrages oder des Alleinerzieherabsetzbetrages gerichtet (die Absetzbeträge können unabhängig von einer Erwerbstätigkeit beantragt werden). Weiters kann es auch zu einer – mit Höchstbetrag beschränkten – Rückerstattung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung kommen (vgl auch EB ME 324 BlgNR 28. GP 142). Eine der wesentlichen Funktionen der Negativsteuer aus sozialpolitischer Sicht ist es, eine Erwerbstätigkeit gegenüber einem Transferbezug bzw einer staatlichen Leistung attraktiver zu gestalten. Die Negativsteuer erhöht das Erwerbseinkommen und setzt dabei Anreize, anstelle einer Sozialleistung (zB Mindestsicherung) oder einer Versicherungsleistung (zB Arbeitslosengeld) ein Einkommen aus Erwerbsarbeit zu beziehen. Zudem soll die Negativsteuer durch eine teilweise Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen Niedriglohnbezieher, die durch indirekte Steuern stärker belastet sind, entlasten und damit einen Beitrag zur Armutsvermeidung leisten. Diese beiden Aufgaben der Negativsteuer sind gerade im Bereich der Strafgefangenen nicht relevant, weil sich dort die Frage einer Erwerbstätigkeit versus eines Transferbezugs nicht stellt und auch das Thema der Armutsvermeidung hier nicht greift. Die ins Treffen geführten Besonderheiten der Arbeitsvergütungen nach dem StVG rechtfertigen nach Ansicht der Bundesregierung daher eine Nichteinbeziehung dieser Einkünfte in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage gemäß §3 Abs1 Z31 EStG 1988.

#### b. Zu den verwaltungsökonomischen Überlegungen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber – auch im Steuerrecht – gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen (vgl etwa VfSlg 10.455/1985, 11.616/1988, 15.674/1999). Insbesondere sind Überlegungen der Verfahrensökonomie, die Absicht der Vermeidung unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes, an sich geeignet, Differenzierungen zu rechtfertigen (vgl VfSlg 8204/1977,

8875/1980, 11.469/1987, 11.615/1988). Die Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen bei schwierig zu ermittelnden Sachverhalten durch Vornahme einer Pauschalierung ist geradezu ein Paradebeispiel einer einfacheren Vollziehung aus Gründen der Verwaltungsökonomie (vgl VfSlg 9624/1983). Derart pauschale Regelungen dürfen jedoch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (vgl VfSlg 4930/1965, 5022/1965, 9608/1983, 13.726/1994) und müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen (vgl VfSlg 8871/1980, 11.201/1986, 11.630/1988).

In den oben unter Teil I zitierten Erläuterungen wurde bereits dargelegt, dass ein Abgang von der Steuerbefreiung mit einem nicht vertretbaren administrativen Mehraufwand verbunden ist, der mit unverhältnismäßig hohen Kosten für die Einführung einer Lohnverrechnung auf Ebene der Justizanstalten einhergeht. Aus den Daten des Bundesministeriums für Verfassung, Reformen, Deregulierung und Justiz ergibt sich eine Anzahl von durchschnittlich ca. 17 000 Strafgefangenen pro Jahr, die eine Arbeitsvergütung beziehen sowie eine Anzahl von ca. 155 000 Buchungen aus dem Titel der Arbeitsvergütung pro Jahr (vgl näher die Tabellen im Anhang zu dieser Äußerung). Die Bundesregierung ist daher der Ansicht, dass allein schon aufgrund verwaltungsökonomischer Gründe die Steuerbefreiung nach §3 Abs1 Z31 EStG 1988 gerechtfertigt ist.

Obzwar verwaltungsökonomische Überlegungen nicht immer jede gesetzliche Regelung rechtfertigen (vgl etwa VfSlg 13.027/1992), ist jenen Überlegungen, die gegen die Regelung des §3 Abs1 Z31 EStG 1988 sprechen, kein größeres Gewicht beizumessen (vgl VfSlg 13.726/1994 uva). Dies gilt umso mehr, als sich durch Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen iSd StVG nur geringe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd §25 EStG 1988, die meist im Grenzbereich – nach Abzug der Werbungskosten teilweise unter, teilweise unwesentlich über – der Besteuerungsgrenze von EUR 11.000 lägen, ergäben (vgl EB RV 1434 BlgNR 22. GP 4). Im Übrigen kann eine Beseitigung der Steuerbefreiung insofern mit Nachteilen für den Betroffenen verbunden sein, als er für den Fall, dass er auch über Einkünfte außerhalb der Haft verfügt, erst durch die Hinzurechnung der Arbeitsvergütung steuerpflichtig wird bzw in eine höhere Steuerklasse fällt.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass es sich bei der angefochtenen Bestimmung um eine im öffentlichen Interesse gelegene, sachlich gerechtfertigte und nicht unverhältnismäßige Regelung handelt."

4. Die Partei des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht hat als beteiligte Partei eine Äußerung erstattet, in der sie sich den Bedenken des Bundesfinanzgerichtes anschließt.

#### IV. Erwägungen

##### 1. Zur Zulässigkeit des Antrages

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgeifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl etwa VfSlg 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003).

1.2. Das Bundesfinanzgericht beantragt die Aufhebung des §3 Abs1 Z31 EStG 1988 idFBGBl I 100/2006, da bei Aufhebung des §3 Abs1 Z31 EStG 1988 Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§51 bis 55 StVG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerpflichtig wären, womit bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Anspruch auf Negativsteuer gemäß §33 Abs8 EStG 1988 bestünde.

Dem Bundesfinanzgericht ist nicht entgegenzutreten, wenn es denkmöglich davon ausgeht, dass Arbeitsvergütungen und Belohnungen nach §§51 bis 55 StVG der Einkommensteuer unterliegen würden, wären sie nicht gemäß §3 Abs1 Z31 EStG 1988 von der Einkommensteuer ausgenommen (siehe u.a. VwGH 17.9.1974, 1714/73; 19.4.1988, 85/14/0145; Kirchmayr/Denk, in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg.], EStG18, §47 Tz 16; Fellner, in: Hofstätter/Reichel [Hrsg.], EStG66, §47 Rz 27).

Im Fall einer Aufhebung des §3 Abs1 Z31 EStG 1988 wären somit Einkünfte von Strafgefangenen mit Einkünften von Arbeitnehmern, die keine Straftat verbüßen, gleichgestellt und es könnte sich in gleicher Weise wie bei anderen Arbeitnehmern im Rahmen der Einkommensteuerberechnung für die Arbeitsleistung von Strafgefangenen eine

Gutschrift (Negativsteuer) gem. §33 Abs8 EStG 1988 ergeben.

1.3. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich der Antrag daher als zulässig.

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl VfSlg 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193/1998,

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)