

TE Vfgh Erkenntnis 2026/6/17 G205/2025

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.06.2026

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 Z1 litb

StGG Art2

EStG 1988 §33, §41 Abs4

VfGG §7 Abs1

1. B-VG Art. 7 heute
2. B-VG Art. 7 gültig ab 01.08.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.2004 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 7 gültig von 16.05.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/1998
5. B-VG Art. 7 gültig von 14.08.1997 bis 15.05.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
6. B-VG Art. 7 gültig von 01.07.1988 bis 13.08.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
7. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.1975 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
8. B-VG Art. 7 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 7 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. B-VG Art. 140 heute
2. B-VG Art. 140 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2008
5. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
6. B-VG Art. 140 gültig von 06.06.1992 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 276/1992
7. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.1991 bis 05.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
8. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.1988 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
9. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.1976 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
10. B-VG Art. 140 gültig von 19.12.1945 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 140 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. StGG Art. 2 heute
2. StGG Art. 2 gültig ab 23.12.1867
1. EStG 1988 § 33 heute

2. EStG 1988 § 33 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 33 gültig von 30.07.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
4. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
5. EStG 1988 § 33 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
6. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
7. EStG 1988 § 33 gültig von 31.05.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
8. EStG 1988 § 33 gültig von 19.03.2025 bis 30.05.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
9. EStG 1988 § 33 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
10. EStG 1988 § 33 gültig von 20.07.2024 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
11. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
12. EStG 1988 § 33 gültig von 23.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
13. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
14. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 174/2022
15. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 31.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
16. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
17. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 93/2022
18. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
19. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2023 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
20. EStG 1988 § 33 gültig von 07.12.2022 bis 30.06.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
21. EStG 1988 § 33 gültig von 01.11.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 174/2022
22. EStG 1988 § 33 gültig von 28.10.2022 bis 31.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
23. EStG 1988 § 33 gültig von 29.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
24. EStG 1988 § 33 gültig von 20.07.2022 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
25. EStG 1988 § 33 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
26. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
27. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2022 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
28. EStG 1988 § 33 gültig von 01.07.2022 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 93/2022
29. EStG 1988 § 33 gültig von 15.02.2022 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
30. EStG 1988 § 33 gültig von 15.02.2022 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
31. EStG 1988 § 33 gültig von 25.07.2020 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
32. EStG 1988 § 33 gültig von 25.07.2020 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
33. EStG 1988 § 33 gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
34. EStG 1988 § 33 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
35. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
36. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2018
37. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2019 bis 04.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
38. EStG 1988 § 33 gültig von 05.12.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2018
39. EStG 1988 § 33 gültig von 15.08.2015 bis 04.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
40. EStG 1988 § 33 gültig von 21.03.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
41. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2013 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
42. EStG 1988 § 33 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
43. EStG 1988 § 33 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
44. EStG 1988 § 33 gültig von 31.12.2010 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
45. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
46. EStG 1988 § 33 gültig von 16.07.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 61/2009
47. EStG 1988 § 33 gültig von 18.06.2009 bis 15.07.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
48. EStG 1988 § 33 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
49. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2009 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
50. EStG 1988 § 33 gültig von 27.02.2008 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 44/2008
51. EStG 1988 § 33 gültig von 29.12.2007 bis 26.02.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
52. EStG 1988 § 33 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

53. EStG 1988 § 33 gültig von 10.06.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
54. EStG 1988 § 33 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
55. EStG 1988 § 33 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
56. EStG 1988 § 33 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
57. EStG 1988 § 33 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
58. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
59. EStG 1988 § 33 gültig von 19.12.2001 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
60. EStG 1988 § 33 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
61. EStG 1988 § 33 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
62. EStG 1988 § 33 gültig von 09.08.2000 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2000
63. EStG 1988 § 33 gültig von 01.08.1999 bis 31.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/1999
64. EStG 1988 § 33 gültig von 15.07.1999 bis 08.08.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
65. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
66. EStG 1988 § 33 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 128/1997
67. EStG 1988 § 33 gültig von 19.06.1998 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
68. EStG 1988 § 33 gültig von 31.12.1996 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 798/1996
69. EStG 1988 § 33 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
70. EStG 1988 § 33 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
71. EStG 1988 § 33 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
72. EStG 1988 § 33 gültig von 13.01.1993 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
73. EStG 1988 § 33 gültig von 27.06.1992 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
74. EStG 1988 § 33 gültig von 27.06.1992 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
75. EStG 1988 § 33 gültig von 31.12.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
76. EStG 1988 § 33 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
77. EStG 1988 § 33 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VfGG § 7 heute
2. VfGG § 7 gültig ab 22.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2020
3. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 21.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
4. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 92/2014
5. VfGG § 7 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
6. VfGG § 7 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
7. VfGG § 7 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. VfGG § 7 gültig von 01.10.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2002
9. VfGG § 7 gültig von 01.01.1991 bis 30.09.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 329/1990
10. VfGG § 7 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 311/1976

Leitsatz

Kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz durch eine Bestimmung des EStG 1988 betreffend die Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge für außergewöhnliche Belastungen ohne Abzugsposten; Sachlichkeit des Abzugs jener Werbungskosten, die mit sonstigen Bezügen im Zusammenhang stehen; Gesamtbetrachtung der Funktion des ermäßigten Tarifs für sonstige Bezüge unter Einbeziehung der Belastung für die sonstigen sowie der Entlastung für die laufenden Bezüge geboten

Spruch

in dem von Amts wegen eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 41 Abs. 4 dritter Satz Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988 idF BGBl. I 76/2011, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt: in dem von Amts wegen eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Paragraph 41, Absatz 4, dritter Satz Einkommensteuergesetz 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 76 aus 2011,, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Artikel 140, B-VG zu Recht erkannt:

§41 Abs4 dritter Satz Einkommensteuergesetz 1988, BGBl Nr 400/1988 idF BGBl I Nr 76/2011, wird nicht als verfassungswidrig aufgehoben. §41 Abs4 dritter Satz Einkommensteuergesetz 1988, Bundesgesetzblatt Nr 400 aus

1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr 76 aus 2011,, wird nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Anlassverfahren, Prüfungsbeschluss und Vorverfahrenrömisches eins. Anlassverfahren, Prüfungsbeschluss und Vorverfahren

1

1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zur Zahl E3972/2024 eine auf Art 144 B-VG gestützte Beschwerde anhängig, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

2

1.1. Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheiden des Finanzamtes Österreich vom 27. März 2023 für das Jahr 2022 und vom 25. März 2023 für das Jahr 2023 antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

3

1.2. Diesen Bescheiden lagen Einkünfte des Beschwerdeführers in Höhe von € 15.429,- im Jahr 2022 sowie in Höhe von € 16.399,22 im Jahr 2023 zugrunde, die jeweils aus nichtselbständiger Arbeit (Pension) sowie aus Kapitalvermögen stammten. Nach Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen verminderten sich diese Beträge auf ein Einkommen von € 6.819,76 im Jahr 2022 bzw € 7.095,34 im Jahr 2023. Davon ausgehend wurde die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) für beide Veranlagungsjahre mit 0 % und daher € 0,- festgesetzt.

4

Weil die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages eine Einkommensteuer unter null zur Folge hatte, erfolgte in beiden Veranlagungsjahren eine Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen im jeweiligen Höchstbetrag (§ 33 Abs 8 Z 3 EStG 1988; € 550,- für das Jahr 2022 und € 597,- für das Jahr 2023). Von den Erstattungsbeträgen wurde jeweils die Einkommensteuer für die € 620,- übersteigenden sonstigen Bezüge (€ 115,37 für das Jahr 2022 bzw € 124,22 für das Jahr 2023) in Abzug gebracht und die anrechenbare Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer hinzugerechnet. Mit der Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG 1988 ergaben sich Abgabengutschriften von € 607,- für das Jahr 2022 und von € 660,- für das Jahr 2023.

5

1.3. Die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden, in denen der Beschwerdeführer Bedenken gegen § 33 Abs 8, § 41 und § 67 EStG 1988 geltend gemacht hatte, wurden vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 26. August 2024 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

6

2. Bei der Behandlung der gegen diese Entscheidung gerichteten Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 41 Abs 4 dritter Satz EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 76/2011, entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher am 16. Dezember 2025 beschlossen, diese Gesetzesbestimmung von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 2. Bei der Behandlung der gegen diese Entscheidung gerichteten Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 41 Abs 4 dritter Satz EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 76 aus 2011,, entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher am 16. Dezember 2025 beschlossen, diese Gesetzesbestimmung von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen.

7

3. Der Verfassungsgerichtshof legt seine Bedenken, die ihn zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens bestimmt haben, in seinem Prüfungsbeschluss wie folgt dar:

"3.1. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben im Zuge der Veranlagung nach § 41 Abs 4 erster Satz EStG 1988 unter anderem Bezüge, die nach § 67 Abs 1 EStG 1988 steuerfrei waren oder mit den festen Sätzen des § 67 EStG 1988 zu versteuern waren, grundsätzlich außer Ansatz. Gemäß Satz 2 der Bestimmung ist die Steuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Rahmen der Veranlagung allerdings neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge gemäß der im Anlassfall präjudiziellen Fassung des § 41 Abs 4 EStG 1988 (BGBl I 22/2012) € 2.100,- übersteigen. Bemessungsgrundlage sind nach dem dritten Satz des § 41 Abs 4 EStG 1988 die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahres-sechstels abzüglich der darauf entfallenden (Pflicht-)Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5 leg cit Bis zu einem Jahressechstel von € 25.000,- beträgt die Steuer gemäß Satz 4 der Bestimmung 6 % der € 620,- übersteigenden

Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch 30 % der (gemäß BGBl I 22/2012) € 2.000,- übersteigenden Bemessungsgrundlage. "3.1. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben im Zuge der Veranlagung nach §41 Abs4 erster Satz EStG 1988 unter anderem Bezüge, die nach §67 Abs1 EStG 1988 steuerfrei waren oder mit den festen Sätzen des §67 EStG 1988 zu versteuern waren, grundsätzlich außer Ansatz. Gemäß Satz 2 der Bestimmung ist die Steuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Rahmen der Veranlagung allerdings neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge gemäß der im Anlassfall präjudiziellen Fassung des §41 Abs4 EStG 1988 Bundesgesetzblatt Teil eins, 22 aus 2012,) € 2.100,- übersteigen. Bemessungsgrundlage sind nach dem dritten Satz des §41 Abs4 EStG 1988 die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahres-sechstels abzüglich der darauf entfallenden (Pflicht-)Beiträge gemäß §62 Z3, 4 und 5 leg cit Bis zu einem Jahressechstel von € 25.000,- beträgt die Steuer gemäß Satz 4 der Bestimmung 6 % der € 620,- übersteigenden Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch 30 % der (gemäß Bundesgesetzblatt Teil eins, 22 aus 2012,) € 2.000,- übersteigenden Bemessungsgrundlage.

3.2. Mit dieser Regelung knüpft der Gesetzgeber an §67 EStG 1988 (in der im Anlassfall präjudiziellen Fassung BGBl I 71/2021) an, der vorsieht, dass die Einbehaltung einer Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen unterbleibt, wenn das Jahressechstel höchstens € 2.100,- beträgt (Freigrenze). Bei einem höheren Jahressechstel beträgt die Lohnsteuer nach §67 Abs1 EStG 1988 idF BGBl I 71/2021 für die ersten € 620,- 0 % (Freibetrag), für die nächsten € 24.380,- 6 %, für die nächsten € 25.000,- 27 % und für die nächsten € 33.333,- 35,75 %. 3.2. Mit dieser Regelung knüpft der Gesetzgeber an §67 EStG 1988 (in der im Anlassfall präjudiziellen Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 71 aus 2021,) an, der vorsieht, dass die Einbehaltung einer Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen unterbleibt, wenn das Jahressechstel höchstens € 2.100,- beträgt (Freigrenze). Bei einem höheren Jahressechstel beträgt die Lohnsteuer nach §67 Abs1 EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 71 aus 2021, für die ersten € 620,- 0 % (Freibetrag), für die nächsten € 24.380,- 6 %, für die nächsten € 25.000,- 27 % und für die nächsten € 33.333,- 35,75 %.

3.3. Die Vorschrift des §41 Abs4 EStG 1988 regelt somit für den Fall der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Bezüge einerseits den Abzug von auf die sonstigen Bezüge entfallenden Werbungskosten, die im Rahmen des Lohnsteuerabzugs nicht berücksichtigt werden können, und ermöglicht andererseits, im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens mehrfach berücksichtigte Freibeträge und Freigrenzen (auf Grund von mehreren lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnissen) auf die Einmalgeltendmachung zurückzuführen und auf diese Weise eine Gleichbehandlung mit einem Arbeitnehmer herbeizuführen, der gleich hohe sonstige Bezüge auf der Grundlage nur eines Dienstverhältnisses bezieht. Ferner sieht die Regelung eine Einschleifung und Deckelung der Steuer für sonstige Bezüge vor, die den Betrag von € 25.000,- übersteigen.

4. Grundsätzlich dürfte davon auszugehen sein, dass der Gesetzgeber die Veranlagung sonstiger Bezüge mit §41 Abs4 EStG 1988 sachgerecht regelt. §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 scheint jedoch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer für die sonstigen Bezüge den Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen generell auszuschließen, und zwar auch insoweit, als diese Aufwendungen die mit der Tarifsteuer belasteten Einkommensteile übersteigen und somit aus dem steuerlichen Existenzminimum abgedeckt werden, also jenem Einkommen, das zur Finanzierung des existentiellen Grundbedarfs vollständig von der Einkommensbesteuerung freigestellt ist.

Der Verfassungsgerichtshof vermag hierfür vorläufig keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen:

4.1. Die Regelung des §67 EStG 1988 schafft eine spezifisch für Arbeitnehmer zur Anwendung gelangende Begünstigung in Form einer Tarifiermäßigung. Diese bezieht sich auf sonstige Bezüge; das sind nach der Legaldefinition in Abs1 leg cit Bezüge, die neben dem laufenden Arbeitslohn bezahlt werden, wobei das Gesetz ausdrücklich den 13. und 14. Bezug nennt. Zugleich wird die Begünstigung mit einem Sechstel der laufenden Bezüge begrenzt. Auf Grund ihrer 'Breitenwirkung' bedeutet die Regelung eine generelle Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl VfSlg 16.196/2001). 4.1. Die Regelung des §67 EStG 1988 schafft eine spezifisch für Arbeitnehmer zur Anwendung gelangende Begünstigung in Form einer Tarifiermäßigung. Diese bezieht sich auf sonstige Bezüge; das sind nach der Legaldefinition in Abs1 leg cit Bezüge, die neben dem laufenden Arbeitslohn bezahlt werden, wobei das Gesetz ausdrücklich den 13. und 14. Bezug nennt. Zugleich wird die Begünstigung mit einem Sechstel der laufenden Bezüge begrenzt. Auf Grund ihrer 'Breitenwirkung' bedeutet die Regelung eine generelle Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vergleiche VfSlg 16.196 aus 2001,).

4.2. Dieser Tarifiermäßigung kommt nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in VfSlg 16.196/2001 vor

dem Hintergrund einer differenzierten Behandlung der verschiedenen Einkunftsarten in einer Durchschnittsbetrachtung die Funktion eines Ausgleichs der für andere Einkunftsarten geltenden begünstigenden Regelungen und Dispositionsmöglichkeiten zu. In dieser sozialen Symmetrie findet die Tarifiermäßigung ihre sachliche Rechtfertigung. 4.2. Dieser Tarifiermäßigung kommt nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in VfSlg 16.196 aus 2001, vor dem Hintergrund einer differenzierten Behandlung der verschiedenen Einkunftsarten in einer Durchschnittsbetrachtung die Funktion eines Ausgleichs der für andere Einkunftsarten geltenden begünstigenden Regelungen und Dispositionsmöglichkeiten zu. In dieser sozialen Symmetrie findet die Tarifiermäßigung ihre sachliche Rechtfertigung.

4.3. Der Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung (§34 EStG 1988) soll die Berücksichtigung von Aufwendungen für außergewöhnliche, atypische und unausweichliche existentielle Sonderlasten gewährleisten. Damit trägt die Vorschrift der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I13, 2024, Rz 647): Einkommensteile, die für die Finanzierung eines zwangsläufig erwachsenden Lebensbedarfes benötigt werden, sind der Verfügung des Steuerpflichtigen entzogen und daher von der Steuer zu entlasten. Der Tatbestand ergänzt damit das typisierte 'Jedermann-Existenzminimum' in Form des tariflichen Grundfreibetrages (§33 Abs1 EStG 1988) um Sonderlasten aus höchstpersönlichen atypischen, unausweichlichen Lebenslagen. Vor dem Hintergrund einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bezweckt der Tatbestand insofern eine verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, als der Besteuerung grundsätzlich nur jenes Einkommen unterworfen werden soll, das für Steuerzahlungszwecke zur Verfügung steht. 4.3. Der Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung (§34 EStG 1988) soll die Berücksichtigung von Aufwendungen für außergewöhnliche, atypische und unausweichliche existentielle Sonderlasten gewährleisten. Damit trägt die Vorschrift der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung vergleiche Doralt/Ruppe, Steuerrecht I13, 2024, Rz 647): Einkommensteile, die für die Finanzierung eines zwangsläufig erwachsenden Lebensbedarfes benötigt werden, sind der Verfügung des Steuerpflichtigen entzogen und daher von der Steuer zu entlasten. Der Tatbestand ergänzt damit das typisierte 'Jedermann-Existenzminimum' in Form des tariflichen Grundfreibetrages (§33 Abs1 EStG 1988) um Sonderlasten aus höchstpersönlichen atypischen, unausweichlichen Lebenslagen. Vor dem Hintergrund einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bezweckt der Tatbestand insofern eine verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, als der Besteuerung grundsätzlich nur jenes Einkommen unterworfen werden soll, das für Steuerzahlungszwecke zur Verfügung steht.

4.4. Unter Beachtung des Zwecks der Tarifiermäßigung für sonstige Bezüge und in Anbetracht des Zwecks des Tatbestands der außergewöhnlichen Belastung dürfte davon auszugehen sein, dass bei Vorliegen von nichtselbständigen Einkünften der Abzug der außergewöhnlichen Belastung vorrangig vom Einkommen aus den nicht begünstigten Einkünften vorzunehmen ist, um die Tarifiermäßigung soweit wie möglich zu erhalten. Soweit die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen zu keiner Entlastung der laufenden Bezüge führen, weil sie die über den tariflichen Grundfreibetrag hinausgehenden Einkommensteile übersteigen, dürften diese Aufwendungen nach der derzeit geltenden Rechtslage mit der auf den sonstigen Bezügen lastenden Steuer belastet bleiben. Dies erscheint aus mehrfacher Sicht unsachlich:

4.4.1. Die Regelung des §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 dürfte für außergewöhnliche Belastungen in Fällen wie jenem des Beschwerdeführers dazu führen, dass die als Begünstigung konzipierte Steuer auf sonstige Bezüge in einen Steuernachteil verkehrt wird und eine Steuerzahlungspflicht für Einkommensteile bewirkt, die wegen der Finanzierung eines zwangsläufig erwachsenden Aufwandes für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen. Damit dürfte dem Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit nicht hinreichend Rechnung getragen werden, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund ersichtlich wäre. Es erscheint mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar, wenn ein Steuerpflichtiger mit außergewöhnlichen Belastungen in solchen Fällen die gleiche Steuerbelastung wie ein Steuerpflichtiger ohne solche Aufwendungen zu tragen hätte, obgleich ihm ein geringerer Betrag für die Steuerzahlung zur Verfügung steht.

4.4.2. Auch dürfte die Regelung eine Verkürzung des steuerlichen Existenzminimums bewirken, indem Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen dem Grundfreibetrag zugeordnet werden. Eine solche Vorgehensweise dürfte die Funktion der außergewöhnlichen Belastung als Ergänzung des Grundfreibetrages konterkarieren und bedingen, dass eine nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebotene steuerliche Entlastung von steuerpflichtigen Einkommensteilen versagt bleibt, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund ersichtlich wäre.

4.4.3. Nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes dürfte es sich bei den Fällen, in denen eine Einbeziehung von außergewöhnlichen Belastungen in die Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge ausgeschlossen erscheint, auch nicht um Härtefälle handeln, die im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung hinzunehmen wären. Auch wenn der Tarifiermäßigung für sonstige Bezüge in einer Durchschnittsbetrachtung die Funktion eines Ausgleichs im Sinne einer sozialen Symmetrie zukommt (vgl. oben Punkt 4.2.), dürfte durch den Ausschluss des Abzugs von außergewöhnlichen Belastungen das Sachlichkeitsgebot verletzt sein, zumal das Gesetz eine Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge vorsieht und hiebei einen Abzug von beruflichen Aufwendungen zulässt. Es ist für den Verfassungsgerichtshof vorderhand nicht zu erkennen, welche Gründe es rechtfertigen könnten, im Rahmen dieser Neuberechnung Aufwendungen, die die persönliche Leistungsfähigkeit mindern, vom Abzug auszuschließen.

4.4.4. Es dürfte auch die gesetzliche Ausgestaltung als Tarifiermäßigung den Ausschluss eines Abzuges von außergewöhnlichen Belastungen nicht rechtfertigen können. Unter Sachlichkeitsgesichtspunkten dürfte es für die Frage der Abzugsfähigkeit zwangsläufig erwachsender Aufwendungen keinen Unterschied machen, ob der Gesetzgeber die Tarifiermäßigung durch eine Begünstigung für bestimmte allgemein bezogene Gehaltsbestandteile oder durch einen für den Gesamtbezug niedrigeren Steuersatz herbeiführt. Führen die Aufwendungen zu keiner Entlastung der laufenden Bezüge, müssten diese daher nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes unter Sachlichkeitsgesichtspunkten zu einer Entlastung der auf sonstige Bezüge erhobenen Steuer führen.

5. Nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes steht dem Abzug dieser Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage für sonstige Bezüge auch nicht entgegen, dass diese Aufwendungen durch den Abzug letztlich von der Allgemeinheit getragen würden, zumal außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen und somit unabhängig von einer konkreten Einkunftsart zu berücksichtigen sind.

6. Schließlich wird im Rahmen des Gesetzesprüfungsverfahrens zu prüfen sein, ob ein verfassungskonformes Ergebnis durch Auslegung der Vorschrift des §41 Abs4 EStG 1988 herbeigeführt werden könnte. In diesem Zusammenhang geht der Verfassungsgerichtshof vorderhand davon aus, dass im Rahmen der nach §41 Abs4 zweiter Satz EStG 1988 vorzunehmenden Neuberechnung außergewöhnliche Belastungen schon nach allgemeinen Grundsätzen zu berücksichtigen wären und einer solchen Berücksichtigung entgegenstehen dürfte, dass unter den in Satz 3 *leg cit* angeführten, ebenfalls schon nach allgemeinen Grundsätzen zu berücksichtigenden Tatbeständen Aufwendungen nach §34 EStG 1988 nicht ausdrücklich angeführt werden."

8

4. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie beantragt, der Verfassungsgerichtshof wolle aussprechen, dass die in Prüfung gezogene Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufgehoben wird, und den im Prüfungsbeschluss dargelegten Bedenken wie folgt entgegentritt:

"Der Verfassungsgerichtshof hegt Bedenken gegen die Bestimmung des §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988, weil diese Bestimmung den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen bei sonstigen Bezügen, die auch im Rahmen der Veranlagung einer begünstigten Besteuerung zugänglich sind, nicht zulasse.

§41 Abs4 dritter Satz sieht nur den Abzug von Beiträgen gemäß §62 Z3, 4 und 5 (im Wesentlichen Beiträge zu Interessenvertretungen, Sozialversicherungsbeiträge und Wohnbauförderungsbeitrag) vor. Diese Einschränkung ist jedoch, wie sogleich ausgeführt wird, in einem breiteren systematischen Kontext zu sehen und lässt sich sachlich rechtfertigen.

1. Pauschale Besteuerung sonstiger Bezüge

Bei der Besteuerung sonstiger Bezüge nach §67 Abs1 und 2 EStG 1988 handelt es sich um eine von der normalen Tarifbesteuerung abweichende Pauschalbesteuerung mit begünstigten Steuersätzen. Durch sie sollen bestimmte Lohnbestandteile begünstigt besteuert werden, ohne den Lohnsteuerabzug zu verkomplizieren. Da sonstige Bezüge losgelöst vom laufenden Bezug eines bestimmten Grundlohnzahlungszeitraumes anfallen, wäre nämlich ohne Spezialregelung oftmals eine aufwendige Aufrollung notwendig, um die sonstigen Bezüge weit zurückliegenden Lohnzahlungszeiträumen und den auf diese entfallenden Anteilsleistungen zuzuordnen (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch §67 Rz 2; VfSlg 16.196/2001). Zudem würde es ohne eigene Regelung für sonstige Bezüge zu einer Zusammenballung von Einkünften und einer damit verbundenen Progressionswirkung kommen. Diese nachteiligen Effekte werden durch die gesonderte Besteuerung sonstiger Bezüge nach §67 Abs1 und 2 EStG 1988 vermieden. Im Rahmen des Lohnsteuerabzuges werden die sonstigen Bezüge durch den in §67 Abs1 EStG 1988 normierten Tarif (im Vergleich zum allgemeinen Tarif nach §33 EStG 1988) begünstigt. Diese Begünstigung soll im Fall einer Veranlagung der lohnversteuerten Bezüge nicht entfallen (BFG 30.6.2023, RV/7101974/2023).

Bei der Besteuerung sonstiger Bezüge nach §67 Abs1 und 2 EStG 1988 handelt es sich um eine von der normalen Tarifbesteuerung abweichende Pauschalbesteuerung mit begünstigten Steuersätzen. Durch sie sollen bestimmte Lohnbestandteile begünstigt besteuert werden, ohne den Lohnsteuerabzug zu verkomplizieren. Da sonstige Bezüge losgelöst vom laufenden Bezug eines bestimmten Grundlohnzahlungszeitraumes anfallen, wäre nämlich ohne Spezialregelung oftmals eine aufwendige Aufrollung notwendig, um die sonstigen Bezüge weit zurückliegenden Lohnzahlungszeiträumen und den auf diese entfallenden Anteilsleistungen zuzuordnen vergleiche Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch §67 Rz 2; VfSlg 16.196 aus 2001,). Zudem würde es ohne eigene Regelung für sonstige Bezüge zu einer Zusammenballung von Einkünften und einer damit verbundenen Progressionswirkung kommen. Diese nachteiligen Effekte werden durch die gesonderte Besteuerung sonstiger Bezüge nach §67 Abs1 und 2 EStG 1988 vermieden. Im Rahmen des Lohnsteuerabzuges werden die sonstigen Bezüge durch den in §67 Abs1 EStG 1988 normierten Tarif (im Vergleich zum allgemeinen Tarif nach §33 EStG 1988) begünstigt. Diese Begünstigung soll im Fall einer Veranlagung der lohnversteuerten Bezüge nicht entfallen (BFG 30.6.2023, RV/7101974/2023).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Besteuerung sonstiger Bezüge in seiner älteren Rechtsprechung als vereinfachende Pauschalbesteuerung bezeichnet, aus deren Wesen sich bereits ergebe, dass sie vergrößernd wirkt und daher zu Differenzen gegenüber Normalfällen der Besteuerung führt (VfSlg 3595/1959; VfSlg 16.196/2001). Historisch betrachtet, besteht seit den Ursprüngen des Einkommensteuergesetzes eine systematische Verknüpfung zwischen der vereinfachenden Pauschalbesteuerung sonstiger Bezüge und deren tariflicher Begünstigung (vgl die Beschreibung der historischen Entwicklung in VfSlg 16.196/2001).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Besteuerung sonstiger Bezüge in seiner älteren Rechtsprechung als vereinfachende Pauschalbesteuerung bezeichnet, aus deren Wesen sich bereits ergebe, dass sie vergrößernd wirkt und daher zu Differenzen gegenüber Normalfällen der Besteuerung führt (VfSlg 3595 aus 1959,; VfSlg 16.196 aus 2001,). Historisch betrachtet, besteht seit den Ursprüngen des Einkommensteuergesetzes eine systematische Verknüpfung zwischen der vereinfachenden Pauschalbesteuerung sonstiger Bezüge und deren tariflicher Begünstigung vergleiche die Beschreibung der historischen Entwicklung in VfSlg 16.196 aus 2001,).

Es liegt im Wesen einer vereinfachenden Pauschalbesteuerung, dass es zu Abweichungen von der ansonsten anzuwendenden nicht-pauschalen Besteuerung kommt. Im Rahmen der Anwendung des §67 Abs1 und 2 EStG 1988 bzw §41 Abs4 EStG 1988 wird im Vergleich zu dem aus §33 Abs1 EStG 1988 abgeleiteten Durchschnittssteuersatz regelmäßig ein erheblich günstigerer Steuersatz wirksam. Andererseits können im System des §67 EStG 1988 und auch bei der Veranlagung nach §41 Abs4 EStG 1988 nur bestimmte, gesetzlich aufgelistete, berufliche Aufwendungen (§62 Z3, 4 und 5 EStG 1988) von den sonstigen Bezügen abgezogen werden (Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG20 §41 Tz 58; Peyerl in Jakom EStG18 §41 Rz 39).

Tragende Grundsätze des Einkommensteuerrechts, wie das Prinzip der Progression und das Nettoprinzip, kommen nur eingeschränkt zur Anwendung. Die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ist nicht vorgesehen; dem steht andererseits eine regelmäßig erheblich günstigere effektive Steuerbelastung der betroffenen sonstigen Bezügen gegenüber.

Der Verfassungsgerichtshof hegt Bedenken, dass es eine nicht zu rechtfertigende Verletzung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes darstelle, außergewöhnliche Belastungen im Rahmen der Veranlagung gemäß §41

Abs4 EStG 1988 unberücksichtigt zu lassen. Nach Ansicht der Bundesregierung belastet dieser Ausschluss die Regelung aber nicht mit Verfassungswidrigkeit. Es liegt im Wesen einer vereinfachenden Pauschalbesteuerung, dass nur bestimmte, in einer Durchschnittsbetrachtung regelmäßig auftretende Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden sollen. Die in §62 Z3, 4 und 5 EStG 1988 aufgelisteten beruflichen Aufwendungen sind regelmäßig mit nichtselbständigen Einkünften (inklusive sonstigen Bezügen) verbunden und werden bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. Andere als Werbungskosten zu berücksichtigende Aufwendungen sind hingegen vom Abzug ausgeschlossen (vgl. VwGH 8.11.1977, 1754/77 zur Nichtabzugsfähigkeit von Werbungskosten bei sonstigen Bezügen). Während die zu berücksichtigenden Werbungskosten bei Bezug der begünstigten Einkünfte regelmäßig vorliegen, trifft das auf andere Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen nicht zu. Außergewöhnlichen Belastungen ist im Gegenteil wesensimmanent, dass sie nur in Ausnahmefällen auftreten. Der Verfassungsgerichtshof hegt Bedenken, dass es eine nicht zu rechtfertigende Verletzung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes darstelle, außergewöhnliche Belastungen im Rahmen der Veranlagung gemäß §41 Abs4 EStG 1988 unberücksichtigt zu lassen. Nach Ansicht der Bundesregierung belastet dieser Ausschluss die Regelung aber nicht mit Verfassungswidrigkeit. Es liegt im Wesen einer vereinfachenden Pauschalbesteuerung, dass nur bestimmte, in einer Durchschnittsbetrachtung regelmäßig auftretende Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden sollen. Die in §62 Z3, 4 und 5 EStG 1988 aufgelisteten beruflichen Aufwendungen sind regelmäßig mit nichtselbständigen Einkünften (inklusive sonstigen Bezügen) verbunden und werden bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. Andere als Werbungskosten zu berücksichtigende Aufwendungen sind hingegen vom Abzug ausgeschlossen (vergleiche VwGH 8.11.1977, 1754/77 zur Nichtabzugsfähigkeit von Werbungskosten bei sonstigen Bezügen). Während die zu berücksichtigenden Werbungskosten bei Bezug der begünstigten Einkünfte regelmäßig vorliegen, trifft das auf andere Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen nicht zu. Außergewöhnlichen Belastungen ist im Gegenteil wesensimmanent, dass sie nur in Ausnahmefällen auftreten.

Wenn im Rahmen der Pauschalbesteuerung des §41 Abs4 iVm §67 EStG 1988 daher nur regelmäßig auftretende berufliche Aufwendungen, nicht hingegen außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, entspricht dies den Erfahrungswerten des täglichen Lebens. Eine Differenzierung, die darauf beruht, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (VfSlg 15.674/1999; 15.429/1999; 15.117/1998; 9.624/1983). Es liegt im verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn nicht regelmäßig auftretende Aufwendungen im Zuge einer außerhalb der regulären Tarifbesteuerung angesiedelten begünstigenden Pauschalbesteuerung vom Abzug ausgeschlossen sind. Wenn im Rahmen der Pauschalbesteuerung des §41 Abs4 in Verbindung mit §67 EStG 1988 daher nur regelmäßig auftretende berufliche Aufwendungen, nicht hingegen außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, entspricht dies den Erfahrungswerten des täglichen Lebens. Eine Differenzierung, die darauf beruht, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (VfSlg 15.674 aus 1999; 15.429 aus 1999; 15.117 aus 1998; 9.624 aus 1983.). Es liegt im verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn nicht regelmäßig auftretende Aufwendungen im Zuge einer außerhalb der regulären Tarifbesteuerung angesiedelten begünstigenden Pauschalbesteuerung vom Abzug ausgeschlossen sind.

Daran ändert sich auch dann nichts, wenn es sich dabei um außergewöhnliche Belastungen handelt, deren steuermindernder Abzug bei Ermittlung des tarifsteuerpflichtigen Einkommens ein Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips ist. In aller Regel überwiegt nämlich die Tarifiermäßigung den Nachteil der eingeschränkten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der besonderen Steuersätze; etwaige Aufwendungen (Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen) können idR vollständig bei den laufenden Bezügen in Abzug gebracht werden. Bei außergewöhnlichen Belastungen kann es nur in jenen Ausnahmefällen, in denen die laufenden Bezüge vergleichsweise niedrig und die außergewöhnlichen Belastungen vergleichsweise hoch sind, dazu kommen, dass §41 Abs4 iVm §67 Abs1 und 2 EStG 1988 keine Begünstigung darstellt. Es liegt jedoch im Wesen einer Pauschalierung, dass nicht jeder konkret vorliegende Aufwand individuell berücksichtigt wird. Die genannten nicht abzugsfähigen Aufwendungen werden stattdessen in einer Durchschnittsbetrachtung bereits durch den begünstigten Tarif berücksichtigt; sie sind durch diesen als abgegolten anzusehen und daher nicht mehr gesondert abzugsfähig. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn es sich dabei um außergewöhnliche Belastungen handelt, deren steuermindernder Abzug bei Ermittlung des tarifsteuerpflichtigen Einkommens ein Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips ist. In aller Regel überwiegt nämlich die Tarifiermäßigung den Nachteil der

eingeschränkten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der besonderen Steuersätze; etwaige Aufwendungen (Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen) können idR vollständig bei den laufenden Bezügen in Abzug gebracht werden. Bei außergewöhnlichen Belastungen kann es nur in jenen Ausnahmefällen, in denen die laufenden Bezüge vergleichsweise niedrig und die außergewöhnlichen Belastungen vergleichsweise hoch sind, dazu kommen, dass §41 Abs4 in Verbindung mit §67 Abs1 und 2 EStG 1988 keine Begünstigung darstellt. Es liegt jedoch im Wesen einer Pauschalierung, dass nicht jeder konkret vorliegende Aufwand individuell berücksichtigt wird. Die genannten nicht abzugsfähigen Aufwendungen werden stattdessen in einer Durchschnittsbetrachtung bereits durch den begünstigten Tarif berücksichtigt; sie sind durch diesen als abgegolten anzusehen und daher nicht mehr gesondert abzugsfähig.

Die Rechtslage ist insofern vergleichbar mit der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen für Kinder: Auch bei diesen ist gemäß §34 Abs7 Z1 und 2 EStG 1988 ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, weil diese Aufwendungen durch Transferleistungen und verschiedene steuerliche Absetzbeträge pauschal abgegolten werden. Der Verfassungsgerichtshof hat die Verfassungskonformität dieser pauschalen Abgeltung kürzlich wieder bestätigt (VfGH 7.10.2025, E1630/2024). Eine Berücksichtigung der tatsächlichen außergewöhnlichen Belastungen ist also offenbar nicht in jeder Konstellation verfassungsrechtlich erforderlich und eine pauschale Abgeltung ist möglich.

Gleiches gilt für Werbungskosten. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er durch die Regelung in §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 eine Rechtslage schaffen wollte, die gegen das objektive Nettoprinzip verstößt, weil ein vollumfänglicher Abzug von Werbungskosten nicht möglich ist. In den seltenen Fällen, in denen (neben Sozialversicherungsbeiträgen) weitere Werbungskosten vorliegen, welche die tarifsteuerpflichtigen Einnahmen übersteigen, ist deren Berücksichtigung durch den begünstigten Tarif iSd §67 EStG 1988 als abgegolten zu betrachten.

Gerade deswegen hat der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2009, BGBl I Nr 26/2009, die Aufzählung der §62 Z3 bis 5 in §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 aufgenommen. In diesem Zusammenhang ist nochmals hervorzuheben, dass die bezug habenden Beiträge iSd §62 EStG 1988 nicht nur (von einer steuerlichen Pauschalregelung typischerweise 'mitbedachte') 'häufige' Aufwendungen darstellen, sondern vielmehr tatsächlich den sonstigen Bezügen zugeordnet werden, weil diese Aufwendungen mit den konkreten sonstigen Bezügen rechtlich in Verbindung stehen (zB §49 Abs2 iVm §54 ASVG), was im Fall der außergewöhnlichen Belastungen eben nicht der Fall ist; die Zuordnung zu den sonstigen Bezügen erfolgt auch dann, wenn die Freigrenze des §67 Abs1 EStG 1988 nicht überschritten wird. Bei Überschreiten einer Höchstbemessungsgrundlage ist eine aliquote Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf den laufenden und den sonstigen Bezug vorzunehmen (VwGH 26.11.2025, 2024/15/0022). Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum wird auch in einschlägiger und ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt, derzufolge die 'gesetzgeberische Entscheidung' gegen die Geltung eines Freibetrages auch bei der Veranlagung in einer durch BGBl Nr 12/1993 geänderten Fassung des §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 nicht deutlich wird, indem der Gesetzgeber den betroffenen Bezügen ohnedies eine Begünstigung in Form einer Tarifiermäßigung, aber eben nur in diesem Ausmaß gewährt (VwGH 02.08.2000, 97/13/0096). Gerade deswegen hat der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2009, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr 26 aus 2009,, die Aufzählung der §62 Z3 bis 5 in §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 aufgenommen. In diesem Zusammenhang ist nochmals hervorzuheben, dass die bezug habenden Beiträge iSd §62 EStG 1988 nicht nur (von einer steuerlichen Pauschalregelung typischerweise 'mitbedachte') 'häufige' Aufwendungen darstellen, sondern vielmehr tatsächlich den sonstigen Bezügen zugeordnet werden, weil diese Aufwendungen mit den konkreten sonstigen Bezügen rechtlich in Verbindung stehen (zB §49 Abs2 in Verbindung mit §54 ASVG), was im Fall der außergewöhnlichen Belastungen eben nicht der Fall ist; die Zuordnung zu den sonstigen Bezügen erfolgt auch dann, wenn die Freigrenze des §67 Abs1 EStG 1988 nicht überschritten wird. Bei Überschreiten einer Höchstbemessungsgrundlage ist eine aliquote Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf den laufenden und den sonstigen Bezug vorzunehmen (VwGH 26.11.2025, 2024/15/0022). Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum wird auch in einschlägiger und ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt, derzufolge die 'gesetzgeberische Entscheidung' gegen die Geltung eines Freibetrages auch bei der Veranlagung in einer durch Bundesgesetzblatt Nr 12 aus 1993, geänderten Fassung des §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 nicht deutlich wird, indem der Gesetzgeber den betroffenen Bezügen ohnedies eine Begünstigung in Form einer Tarifiermäßigung, aber eben nur in diesem Ausmaß gewährt (VwGH 02.08.2000, 97/13/0096).

Diese Abgeltungswirkung entspricht auch der mit der steuerlichen Behandlung sonstiger Bezüge verbundenen historischen Intention, eine vereinfachende, in gewisser Weise vergrößernde Pauschalbesteuerung einzuführen, die

diese Art von Bezügen begünstigt (VfSlg 3595/1959; VfSlg 16.196/2001). Dass die Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten unter Beibehaltung des Regeltarifs gemäß §33 EStG 1988 für den Steuerpflichtigen in Ausnahmefällen günstiger wäre, ist die logische Konsequenz dieser Pauschalierung, macht die Regelung für sich aber noch nicht gleichheitswidrig (vgl. VfSlg 17.816/2006; 16.196/2001; 11.615/1988; 10.276/1984; 9908/1983; 8871/1980; 3568/1959). Diese Abgeltungswirkung entspricht auch der mit der steuerlichen Behandlung sonstiger Bezüge verbundenen historischen Intention, eine vereinfachende, in gewisser Weise vergrößernde Pauschalbesteuerung einzuführen, die diese Art von Bezügen begünstigt (VfSlg 3595 aus 1959,; VfSlg 16.196 aus 2001,). Dass die Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten unter Beibehaltung des Regeltarifs gemäß §33 EStG 1988 für den Steuerpflichtigen in Ausnahmefällen günstiger wäre, ist die logische Konsequenz dieser Pauschalierung, macht die Regelung für sich aber noch nicht gleichheitswidrig vergleiche VfSlg 17.816 aus 2006,; 16.196 aus 2001,; 11.615 aus 1988,; 10.276 aus 1984,; 9908 aus 1983,; 8871 aus 1980,; 3568 aus 1959,).

2. Inkaufnahme von Härtefällen

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kann der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen, auf den Regelfall abstellen und dabei auch Härtefälle in Kauf nehmen (vgl. zB VfSlg 17.816/2006; 16.196/2001; 11.615/1988; 10.276/1984; 9908/1983; 3568/1959). Der Verfassungsgerichtshof nimmt in seinem Gesetzesprüfungsbeschluss vorläufig an, dass es sich bei der Nichtberücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei der Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge gemäß §41 Abs4 EStG 1988 nicht um Härtefälle handelt, die im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung hinzunehmen wären (Beschluss des VfGH vom 16.12.2025, E3972/2024 Rz 27). Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kann der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen, auf den Regelfall abstellen und dabei auch Härtefälle in Kauf nehmen vergleiche zB VfSlg 17.816 aus 2006,; 16.196 aus 2001,; 11.615 aus 1988,; 10.276 aus 1984,; 9908 aus 1983,; 3568 aus 1959,). Der Verfassungsgerichtshof nimmt in seinem Gesetzesprüfungsbeschluss vorläufig an, dass es sich bei der Nichtberücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei der Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge gemäß §41 Abs4 EStG 1988 nicht um Härtefälle handelt, die im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung hinzunehmen wären (Beschluss des VfGH vom 16.12.2025, E3972/2024 Rz 27).

Dem ist zu entgegnen, dass außergewöhnliche Belastungen in der Regel bereits zur Gänze bei jenen Einkünften in Abzug gebracht werden, die aus den laufenden Bezügen resultieren, wodurch sich dieser Abzug auch im höchstmöglichen Ausmaß progressionsmindernd auswirkt ([v]on diesem Vorrangverhältnis ging auch der Verfassungsgerichtshof im gegenständlichen Gesetzesprüfungsbeschluss aus, VfGH 16.12.2025, E3972/2024 Rz 24). Im Regelfall kommt es daher nicht dazu, dass außergewöhnliche Belastungen für einen Abzug von den Einkünften, die aus sonstigen Bezügen resultieren, vorhanden sind. Dies ist nur in jenen Ausnahmefällen denkbar, in denen die nichtselbständigen Einkünfte so niedrig und die nach Abzug des Selbstbehaltes verbleibenden außergewöhnlichen Belastungen so hoch sind, dass letztere keine Deckung in den laufenden Bezügen (und sonstigen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften) finden. Gleichzeitig müssen die nichtselbständigen Einkünfte jedoch so hoch sein, dass die Freigrenze gemäß §67 Abs1 EStG 1988 und der Freibetrag von 620 Euro überschritten werden und es daher überhaupt zu einer steuerlichen Belastung kommt. Die erforderliche Kombination der beschriebenen Faktoren zeigt, dass es sich bei derartigen Konstellationen jedenfalls nicht um Regelfälle, sondern vielmehr um Ausnahmekonstellationen handelt, in denen eine Verrechnung der außergewöhnlichen Belastungen mit den aus sonstigen Bezügen resultierenden Einkünften überhaupt möglich wäre.

Zu bedenken ist darüber hinaus, dass der Großteil der außergewöhnlichen Belastungen und somit auch der verminderten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Zuge der Verrechnung mit den aus laufenden Bezügen resultierenden Einkünften durchaus berücksichtigt wird. Wie dargestellt, liegt es nach Ansicht der Bundesregierung im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, einen allenfalls darüberhinausgehenden Teil an außergewöhnlichen Belastungen als pauschal durch den begünstigten Steuertarif abgegolten zu betrachten und daher nicht gesondert zum Abzug zuzulassen (vgl. VfSlg 11.615/1988). 'Härtefälle', in denen aufgrund der Pauschalbesteuerung sonstiger Bezüge ein Teil der außergewöhnlichen Belastungen nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen wird, sind im Zuge einer Durchschnittsbetrachtung, in der sich die pauschale Besteuerung der sonstigen Bezüge in der weitaus überwiegenden Zahl der Fälle für die Steuerpflichtigen positiv auswirkt, hinzunehmen (VfSlg 17.816/2006; 16.196/2001; 11.615/1988; 10.276/1984; 9908/1983; 3568/1959). Dem einzelnen Steuerpflichtigen wird in Anbetracht des günstigen Steuertarifs auch in diesen 'Härtefällen' keine

unsachliche Belastung zugemutet. Zu bedenken ist darüber hinaus, dass der Großteil der außergewöhnlichen Belastungen und somit auch der verminderten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Zuge der Verrechnung mit den aus laufenden Bezügen resultierenden Einkünften durchaus berücksichtigt wird. Wie dargestellt, liegt es nach Ansicht der Bundesregierung im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, einen allenfalls darüberhinausgehenden Teil an außergewöhnlichen Belastungen als pauschal durch den begünstigten Steuertarif abgegolten zu betrachten und daher nicht gesondert zum Abzug zuzulassen (VfSlg 11.615 aus 1988,). 'Härtefälle', in denen aufgrund der Pauschalbesteuerung sonstiger Bezüge ein Teil der außergewöhnlichen Belastungen nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen wird, sind im Zuge einer Durchschnittsbetrachtung, in der sich die pauschale Besteuerung der sonstigen Bezüge in der weitaus überwiegenden Zahl der Fälle für die Steuerpflichtigen positiv auswirkt, hinzunehmen (VfSlg 17.816 aus 2006,; 16.196 aus 2001,; 11.615 aus 1988,; 10.276 aus 1984,; 9908 aus 1983,; 3568 aus 1959,). Dem einzelnen Steuerpflichtigen wird in Anbetracht des günstigen Steuertarifs auch in diesen 'Härtefällen' keine unsachliche Belastung zugemutet.

3. Keine unsachliche Verkürzung des Existenzminimums

§41 Abs4 EStG 1988 bewirkt auch keine unsachliche Verkürzung des Existenzminimums. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes erfolgt die Berücksichtigung des Existenzminimums durch den Null-Steuersatz gemäß §33 Abs1 EStG 1988 iVm den an das Vorliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geknüpften Absetzbeträgen. Im Effekt bleibt dadurch bei Steuerpflichtigen mit Pensionseinkünften (bezogen auf das Kalenderjahr 2025) ein Einkommen von 18 318 Euro steuerfrei. In der Veranlagung erfolgt stets eine Steuerfreistellung eines tarifsteuerpflichtigen Einkommens bis zu dieser Höhe; §41 Abs4 EStG 1988 hat darauf keinerlei Auswirkung. Auch im Anlassfall unterlagen die tarifsteuerpflichtigen Einkünfte des Beschwerdeführers keiner Tarifbesteuerung. §41 Abs4 EStG 1988 bewirkt auch keine unsachliche Verkürzung des Existenzminimums. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes erfolgt die Berücksichtigung des Existenzminimums durch den Null-Steuersatz gemäß §33 Abs1 EStG 1988 in Verbindung mit den an das Vorliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geknüpften Absetzbeträgen. Im Effekt bleibt dadurch bei Steuerpflichtigen mit Pensionseinkünften (bezogen auf das Kalenderjahr 2025) ein Einkommen von 18 318 Euro steuerfrei. In der Veranlagung erfolgt stets eine Steuerfreistellung eines tarifsteuerpflichtigen Einkommens bis zu dieser Höhe; §41 Abs4 EStG 1988 hat darauf keinerlei Auswirkung. Auch im Anlassfall unterlagen die tarifsteuerpflichtigen Einkünfte des Beschwerdeführers keiner Tarifbesteuerung.

Wie dargestellt, werden außergewöhnliche Belastungen regelmäßig bereits zur Gänze bei den zum Normaltarif besteuerten Einkünften zu berücksichtigen sein, sodass sich die gegenständliche Problematik gar nicht stellt. Wenn – in Ausnahmefällen wie dem Beschwerdefall – das dem Normaltarif unterliegende Einkommen dafür aber nicht ausreicht, verstößt eine dann eintretende geringfügige Besteuerung der sonstigen Bezüge – im Anlassfall waren das 115,37 Euro für das Veranlagungsjahr (VJ) 2022 und 124,22 Euro für das VJ 2023 – nicht gegen das Gebot, bei der Besteuerung angemessen auf eine steuerliche Schonung des Existenzminimums zu achten.

Das zeigt der Anlassfall deutlich: Der Beschwerdeführer hat in den angesprochenen Jahren Einkünfte von 15 429 Euro (VJ 2022) und 16 399,22 Euro (VJ 2023) aus nichtselbständiger Arbeit (Pension) und aus Kapitalvermögen erzielt. Er hat bei diesem Einkommen nicht nur keine tarifmäßige Einkommensteuer bezahlt, sondern auch eine Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 550 Euro (VJ 2022) und 579 (VJ 2023) erhalten. Unter Außerachtlassung der Kapitaleinkünfte und somit bezogen (nur) auf die Pensionseinkünfte von 15 429 Euro (VJ 2022) bzw 16 399,22 Euro (VJ 2023) stellt eine Einkommensteuer von 115,37 Euro (VJ 2022) bzw 124,22 (VJ 2023) eine Steuerbelastung von ca 0,75 % dar. Da diese Steuer mit der SV-Erstattung verrechnet wurde, hat sie im Ergebnis den Gutschriftsbetrag vermindert, aber keine Zahlungspflicht gegenüber dem Finanzamt ausgelöst.

Aus dem Anlassfall ist erkennbar, dass gerade in Fällen, in denen im Rahmen der Tarifbesteuerung keine Einkommensteuer anfällt, die Anwendung der idR begünstigenden Pauschalbesteuerung im Rahmen des §41 Abs4 EStG 1988 nicht zu einem Besteuerungsergebnis führt, bei dem das Existenzminimum nicht dennoch angemessen berücksichtigt bleibt."

II. Rechtslager römisch zwei. Rechtslage

9

1. Der für die Veranlagung der Einkommensteuer 2022 maßgebliche §33 Abs1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl 400/1988 idF BGBl I 10/2022, lautet: 1. Der für die Veranlagung der Einkommensteuer 2022 maßgebliche

§33 Abs1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 10 aus 2022,, lautet:

"3. TEIL

TARIF

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge

§33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich

für die ersten 11 000 Euro

0 %

für Einkommensteile über 11 000 Euro bis 18 000 Euro

20 %

für Einkommensteile über 18 000 Euro bis 31 000 Euro

30 %

für Einkommensteile über 31 000 Euro bis 60 000 Euro

40 %

für Einkommensteile über 60 000 Euro bis 90 000 Euro

48 %

für Einkommensteile über 90 000 Euro

50 %

Für Einkommensteile über eine Million Euro beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2025 55 %."

10

2. Der für die Veranlagung der Einkommensteuer 2023 maßgebliche §33 Abs1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 163/2022, lautet: 2. Der für die Veranlagung der Einkommensteuer 2023 maßgebliche §33 Abs1 EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 163 aus 2022,, lautet:

"3. TEIL

TARIF

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge

§33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich

für die ersten 11 693 Euro

0 %

für Einkommensteile über 11 693 Euro bis 19 134 Euro

20 %

für Einkommensteile über 19 134 Euro bis 32 075 Euro

30 %

für Einkommensteile über 32 075 Euro bis 62 080 Euro

42 %

für Einkommensteile über 62 080 Euro bis 93 120 Euro

48 %

für Einkommensteile über 93 120 Euro

50 %

Für Einkommensteile über eine Million Euro beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2025 55 %."

3. §41 Abs4 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 22/2021, lautet (die in Prüfung gezogene Wortfolge ist hervorgehoben): 3. §41 Abs4 EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 22 aus 2021,, lautet (die in Prüfung gezogene Wortfolge ist hervorgehoben):

"Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften

§41. [...]

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach §67 Abs1 oder §68 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des §67 oder mit den Pauschsätzen des §69 Abs1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß §67 Abs1 und 2 und auf Bezüge gemäß §67 Abs5 zweiter Teilstrich, die gemäß §67 Abs1 zu versteuern sind, entfällt, ist aber gemäß §67 Abs1 und 2 neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge 2 100 Euro übersteigen. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß §67 Abs1 und 2 sowie die Bezüge gemäß §67 Abs5 zweiter Teilstrich, die gemäß §67 Abs1 zu versteuern sind, abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß §62 Z3, 4 und 5. Bis zu einem Jahressechstel von 25 000 Euro beträgt die Steuer 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß §69 Abs2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des §67 Abs1 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß §69 Abs5 und 7 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des §67 Abs1 zu versteuern ist."

4. §67 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 71/2021, lautet auszugsweise: 4. §67 EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 71 aus 2021,, lautet auszugsweise:

"Sonstige Bezüge

§67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs2 nach Abzug der in Abs12 genannten Beträge

- | | |
|---------------------------------|--------|
| 1. für die ersten 620 Euro | 0% |
| 2. für die nächsten 24 380 Euro | 6% |
| 3. für die nächsten 25 000 Euro | 27% |
| 4. für die nächsten 33 333 Euro | 35,75% |

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs3, Abs4, Abs5 erster Teilstrich, Abs6 bis 8 und Abs10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge [...]."

III. Erwägungenrömisch drei. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Verfahrens

Im Verfahren hat sich nichts ergeben, was an der Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmung zweifeln ließe. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich das Gesetzesprüfungsverfahren insgesamt als zulässig.

2. In der Sache

2.1. Im Prüfungsbeschluss hegte der Verfassungsgerichtshof das Bedenken, dass eine steuerliche Belastung sonstiger Bezüge in jenen Fällen den Gleichheitsgrundsatz verletze, in denen Aufwendungen aus außergewöhnlichen Belastungen insoweit zu keiner steuerlichen Entlastung durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte führen, als sie höher sind als die den Grundfreibetrag übersteigenden Einkommensteile.

2.2. Im Ergebnis konnte die Bundesregierung mit ihrer Äußerung die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes allerdings zerstreuen:

16

2.2.1. Der Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung (§34 EStG 1988) soll die Berücksichtigung von Aufwendungen für außergewöhnliche, atypische und unausweichliche existentielle Sonderlasten gewährleisten. Damit trägt die Vorschrift der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I13, 2024, Rz 647): Einkommensteile, die für die Finanzierung eines zwangsläufig erwachsenden Lebensbedarfes benötigt werden, sind der Verfügung des Steuerpflichtigen entzogen und daher von der Steuer zu entlasten. Der Tatbestand ergänzt damit das typisierte "Jedermann-Existenzminimum" in Form des tariflichen Grundfreibetrages (§33 Abs1 EStG 1988) um Sonderlasten aus höchstpersönlichen atypischen, unausweichlichen Lebenslagen. Vor dem Hintergrund einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bezweckt der Tatbestand insofern eine verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, als der Besteuerung grundsätzlich nur jenes Einkommen unterworfen werden soll, das für Steuerzahlungszwecke zur Verfügung steht.

2.2.1. Der Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung (§34 EStG 1988) soll die Berücksichtigung von Aufwendungen für außergewöhnliche, atypische und unausweichliche existentielle Sonderlasten gewährleisten. Damit trägt die Vorschrift der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung vergleiche Doralt/Ruppe, Steuerrecht I13, 2024, Rz 647): Einkommensteile, die für die Finanzierung eines zwangsläufig erwachsenden Lebensbedarfes benötigt werden, sind der Verfügung des Steuerpflichtigen entzogen und daher von der Steuer zu entlasten. Der Tatbestand ergänzt damit das typisierte "Jedermann-Existenzminimum" in Form des tariflichen Grundfreibetrages (§33 Abs1 EStG 1988) um Sonderlasten aus höchstpersönlichen atypischen, unausweichlichen Lebenslagen. Vor dem Hintergrund einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bezweckt der Tatbestand insofern eine verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, als der Besteuerung grundsätzlich nur jenes Einkommen unterworfen werden soll, das für Steuerzahlungszwecke zur Verfügung steht.

17

2.2.2. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Abzug von existentiellen Aufwendungen gemäß §34 Abs1 EStG 1988 eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit voraussetzt. Diese Festlegung des einfachen Gesetzgebers, gegen die vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes keine Bedenken bestehen, rechtfertigt die Regelung eines Selbstbehaltes ebenso wie Pauschalregelungen, die in einer Durchschnittsbetrachtung die wesentliche Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sachgerecht berücksichtigen.

18

Weicht der Gesetzgeber vom Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ab, indem Einkommensteile mit Steuer belastet werden, obgleich sie für existentielle Aufwendungen benötigt werden, bedarf dies einer sachlichen Rechtfertigung. Dies gilt unabhängig davon, ob die Einkommensteuer auf laufenden oder sonstigen Bezügen lastet.

19

2.2.3. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen (vgl VfSlg 17.315/2004, 17.500/2005, 20.244/2018, 20.270/2018). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (siehe etwa VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002).

2.2.3. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen vergleiche VfSlg 17.315 aus 2004,, 17.500 aus 2005,, 20.244 aus 2018,, 20.270 aus 2018,,). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (siehe etwa VfSlg 16.176 aus 2001,, 16.504 aus 2002,,).

20

2.2.4. Zunächst ist der Bundesregierung einzuräumen, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 die vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes sachgerechte Zielsetzung verfolgt, einen Abzug für jene Werbungskosten vorzusehen, die auch mit sonstigen Bezügen im Zusammenhang stehen. Insofern kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass sich auf Grund der Regelung des §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 für den

Gesetzgeber aus dem Gleichheitsgrundsatz ein Gebot ergeben könnte, in die Neuberechnung der auf sonstige Bezüge entfallenden Steuer auch Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen einzubeziehen.

21

2.2.5. Wie die Bundesregierung ferner in ihrer Äußerung zutreffend ausführt, stellt sich die Frage, ob eine Entlastung sonstiger Bezüge bei Vorliegen von Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nach dem Gleichheitsgrundsatz in jenen Fällen geboten wäre, in denen die laufenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit so niedrig und die nach Abzug des Selbstbehaltes verbleibenden außergewöhnlichen Belastungen so hoch sind, dass letztere das steuerpflichtige Einkommen übersteigen, und die sonstigen Bezüge zudem die Freigrenze gemäß §67 Abs1 EStG 1988 überschreiten.

22

2.2.6. Vor diesem Hintergrund vermag der Verfassungsgerichtshof das Bedenken, dass Steuerpflichtige mit außergewöhnlichen Belastungen hinsichtlich der sonstigen Bezüge dieselbe Steuerlast zu tragen hätten wie Steuerpflichtige, bei denen keine derartigen Aufwendungen anfallen, nicht aufrechtzuerhalten. Es ist vielmehr in Anbetracht der Funktion des ermäßigten Tarifs für sonstige Bezüge eine gesamthafte Betrachtung geboten, in deren Rahmen neben der für die sonstigen Bezüge eintretenden Belastung auch der zugleich für die laufenden Bezüge eintretende Entlastungseffekt einzubeziehen ist.

23

2.2.7. Hierbei zeigt sich, dass bei Eintreten einer Steuerlast für sonstige Bezüge bei Überschreiten der Freigrenze typischerweise zugleich eine Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens eintritt. Liegen außergewöhnliche Belastungen vor, tritt daher im Regelfall eine Entlastung von der auf die laufenden Bezüge entfallenden Steuer ein, die die Steuer auf sonstige Bezüge übersteigt.

24

2.2.8. Lediglich für sonstige Bezüge, die die Freigrenze bloß geringfügig übersteigen, kann der Fall eintreten, dass der Belastung des sonstigen Bezuges ein geringerer oder gar kein Entlastungseffekt für den Abzug einer außergewöhnlichen Belastung vom Einkommen gegenübersteht. Der Verfassungsgerichtshof übersieht hierbei nicht, dass die Höhe dieses Entlastungseffekts im Wesentlichen von der Höhe des steuerpflichtigen Einkommens, der Höhe der Aufwendungen und der Höhe des Grundfreibetrages abhängt. Die durch diese Parameter im Einzelfall auftretenden Differenzen sind allerdings geringfügig und fallen nicht derart ins Gewicht, dass daraus ein verfassungsrechtlich begründeter Anspruch auf Erstattung der Steuer auf sonstige Bezüge abgeleitet werden könnte.

25

2.2.9. Der Gleichheitsgrundsatz ist somit nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber im Rahmen der in §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988 angeordneten Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge für außergewöhnliche Belastungen keinen Abzugsposten vorsieht.

IV. Ergebnissrömisches vier. Ergebnis

26

1. §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 76/2011, ist daher nicht als verfassungswidrig aufzuheben. 1. §41 Abs4 dritter Satz EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 76 aus 2011, ist daher nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

27

2. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Bezüge, Lohnsteuer, Werbungskosten, Rechtspolitik

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2026:G205.2025

Zuletzt aktualisiert am

16.07.2026

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at