

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch den Richter Dr. R. in der zur GZ RV/000/2017 protokollierten Beschwerdesache des N.N., Dr. A-Straße 1, 2XXX A-Stadt, gegen den Bescheid des Finanzamts Baden Mödling vom 11. November 2016, mit dem der Antrag auf Durchführung einer Jahresveranlagung für das Jahr 2011 abgewiesen wurde, den Beschluss:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof den

ANTRAG,

der Verfassungsgerichtshof möge die Wortfolge "Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§ 51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl. Nr 144/1969" in § 3 Abs. 1 Z. 31 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung des BGBl. I Nr. 100/2006 (Strukturanpassungsgesetz) als verfassungswidrig aufheben.

Entscheidungsgründe

I. Ausgangslage

Beim Bundesfinanzgericht ist zur GZ RV/000/2017 eine Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamts Baden Mödling vom 11. November 2016 betreffend Abweisung des Antrags des Abgabepflichtigen N.N. auf Durchführung der Jahresveranlagung für das Jahr 2011 anhängig. Begründet wurde der angefochtene Bescheid mit der Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 31 EStG 1988 auf die Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§ 51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl. I 2006/100.

Dagegen richtet sich die Beschwerde, in deren Begründung u.a. die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 31 EStG 1988 i.d.F. des Strukturanpassungsgesetzes 2006 vorgebracht wird.

Bei der Behandlung dieser Beschwerde sind beim Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der Z. 31 des § 3 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. 400 idF. d. BGBl. 2006/100 entstanden.

Um eine Entscheidung in der Sache treffen zu können, ist zu beurteilen, ob die § 3 Abs. 1 Z. 31 EStG 1988, BGBl. 400 idF. d. BGBl. 2006/100, dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspricht. Dazu sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 31 EStG 1988 in der Fassung ab dem Strukturanpassungsgesetz 2006 BGBl. I 2006/100, iVm § 124b Z 119 EStG 1988 in den Blick zu nehmen.

II. Rechtslage

Von der Einkommensteuer sind gemäß § 3 Abs. 1 Z. 31 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006, befreit:

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

§ 51 Strafvollzugsgesetz - StVG BGBl. Nr. 144/1969, regelt den **"Arbeitsertrag und die Arbeitsvergütung"** und enthält folgende Bestimmungen:

- "(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."

§ 52 Strafvollzugsgesetz - StVG BGBl. Nr. 144/1969 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2006, bestimmt die **"Höhe der Arbeitsvergütung"** wie folgt:

- "(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, dass eine entsprechende Erhöhung des im Abs. 1 lit. a

genannten Betrages 4 Cent beträgt, so hat der Bundesminister für Justiz durch Verordnung für das folgende Kalenderjahr die im Abs. 1 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 Abs. 1 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."*

§ 53 StVG BGBl. Nr. 144/1969 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 799/1993, beinhaltet die nachfolgend zitierten Bestimmungen für die "Außerordentliche Arbeitsvergütung":

- "(1) Erbringt ein Strafgefangener bei der Arbeit besondere Leistungen, so ist ihm eine außerordentliche Arbeitsvergütung bis zum Höchstmaß des nach Abzug des Vollzugskostenbeitrages (§ 32 Abs. 2 erster Fall und Abs. 3) 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 Abs. 1 als weitere außerordentliche Arbeitsvergütung annehmen (§ 54 Abs. 1). Eine Anrechnung solcher Zuwendungen auf die an die Anstalt zu zahlende Vergütung ist unzulässig."*

§ 54 Strafvollzugsgesetz - StVG BGBl. Nr. 144/1969 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009, betrifft "das Hausgeld und die Rücklage" und lautet:

- "(1) Die Arbeitsvergütung ist dem Strafgefangenen monatlich im nachhinein nach Abzug des Vollzugskostenbeitrages (§ 32 Abs. 2 erster Fall und Abs. 3) 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 Abs. 4, 54a, 107 Abs. 4, 112 Abs. 2, 113 und 114 Abs. 2 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*

er sten Zeit nach der Entlassung.

(3) Kann der Strafgefangene außer dem Fall des § 48 Abs. 3 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 da raus herrührende Beträge übertragen, gepfändet oder verpfändet werden dürfen.

Der Abs. 2 sowie die §§ 54a und 113 bleiben unberührt."

§ 54a Strafvollzugsgesetz - StVG BGBl. Nr. 144/1969 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010, lautet:

"(1) Dem Strafgefangenen stehen das Hausgeld sowie die Hälfte der Rücklage, sofern diese die Hälfte des nach § 291a Abs. 1 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 Abs. 1 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 Abs. 1 sowie des § 54 Abs. 2 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."

§ 55 Strafvollzugsgesetz - StVG BGBl. Nr. 144/1969 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 799/1993 enthält die nachfolgend zitierte Bestimmung für Geldbelohnungen:

"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."

§ 124b Z. 119 EStG 1988, BGBl. Nr.400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr.100/2006 lautet:

"... § 3 Abs. 1 Z. 31 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 100/2006 ist anzuwenden, wenn

- die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999,*
- die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmals für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1998 enden."*

In der Begründung zur Regierungsvorlage wird die Einführung dieser Befreiungsvorschrift mit den nachfolgend aus dem Gesetzesmaterial Nummer 1434 der Beilagen XXII. GP, zur Regierungsvorlage, II. Besonderer Teil zu Artikel 1 Änderungen des Einkommensteuergesetzes 1988 zu Z 3 und Z 17 (§ 3 Abs. 1 Z. 31 EStG 1988, § 124b Z 119 EStG 1988) mit folgenden Überlegungen gerechtfertigt:

" Bei an Strafgefangene ausgezahlten (sozialversicherungsfreien) Leistungen handelt es sich um geringfügige Arbeitsvergütungen, wovon ein Teil als Vollzugskostenbeitrag vom Bund einbehalten wird, über den der Strafgefangene nicht frei disponieren kann. Nach der bisher geübten Verwaltungspraxis wurden diese Arbeitsvergütungen als nicht steuerpflichtig angesehen. Die nunmehrige gesetzliche Regelung dient der Absicherung der bisherigen Verwaltungspraxis. Ein Abgehen von der bisherigen steuerrechtlichen Beurteilung (keine steuerpflichtigen Einkünfte) würde zu einem nicht vertretbaren administrativen Mehraufwand verbunden mit unverhältnismäßig hohen Kosten für die Einführung einer Lohnverrechnung (auch für die vergangenen Jahre) führen. Mit der Steuerfreiheit sind keine Aufkommensausfälle verbunden, da die Bezüge regelmäßig unter der Besteuerungsgrenze liegen."

III. Bedenken des Bundesfinanzgerichtes

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 Abs. 1 Z. 1 lit.a EStG 1988) - zu den steuerbaren Einnahmen aus unselbständiger Arbeit zählen. Sie wären daher, bestünde nicht die Befreiungsvorschrift der Z. 31 des § 3 Abs. 1 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 Abs. 1 Z. 31 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 Abs. 1, 2 und 8 EStG 1988 in der im Streitjahr gültigen Fassung entstanden:

"§ 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	$\frac{(\text{Einkommen} - 11\,000)}{14\,000} \times 5\,110$
über 25 000 Euro bis 60 000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 25\,000)}{35\,000} \times 15\,125 + 5\,110$
über 60 000 Euro	$(\text{Einkommen} - 60\,000) \times 0,5 + 20\,235$

- (2) Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs. 8 bleibt davon unberührt.

.....

- (8) Ist die nach Abs. 1 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 Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 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 Abs. 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen."

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 Abs 8 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 Abs. 1 Z. 3 lit. a, ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Beiträge zu Pflichtversicherungen (§ 16 Abs. 1 Z. 4 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 Abs. 1, 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, 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.

Das Bundesfinanzgericht stellt daher gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG den Antrag, der Verfassungsgerichtshof möge die Wortfolge in der Z. 31 des § 3 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006 als verfassungswidrig aufheben.

Wien, am 16. Oktober 2017