

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Hintere Zollamtsstrasse 15/1/30, 1030 Wien, vom 26.06.2015 gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 29.05.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 29.05.2015 wurde bei der Beschwerdeführerin (Bf.) der Pensionistenabsetzbetrag nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. innerhalb offener Frist Beschwerde und begehrte die Festsetzung des Pensionistenabsetzbetrages bis zu 400,00 €. Begründend wurde ausgeführt, dass für Pensionisten an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu Euro 400,00 jährlich trete. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindere sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von Euro 17.000,00 und Euro 25.000,00 auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung sei das aus den Pensionsbezügen resultierende Einkommen.

Von den Pensionsbezügen seien Werbungskosten gemäß § 62 EStG im Zusammenhang mit dem Pensionsbezug, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 EStG und Freibeträge gemäß § 35 EStG und § 105 EStG zur Ermittlung des Pensionseinkommens vorrangig von den laufenden Pensionsbezügen abzuziehen.

Bemessungsgrundlage für den Pensionistenabsetzbetrag seien also jene Pensionsbezüge, die zur Versteuerung gelangen. Da diese laut Einkommensteuerbescheid 2014 Euro 16.672,24 betragen und damit unter der Einschleifgrenze von Euro 17.000,00 lägen, stehe der Pensionistenabsetzbetrag in voller Höhe von Euro 400,00 zu.

Die Bf. beantragte die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages.

Diesem Begehren wurde in der Beschwerdeentscheidung vom 10.07.2015 nicht entsprochen. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid lautet:

"Der Gesetzgeber hat für den Pensionistenabsetzbetrag bei Überschreitung einer bestimmten Pensionshöhe eine Einschleifung bzw. einen Wegfall dieses Steuervorteiles vorgesehen. Beim 'normalen' Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988) hat der Gesetzgeber für die maßgebliche Pensionshöhe ursprünglich den Begriff 'zu versteuernde Pensionsbezüge' verwendet. In der Verwaltungspraxis wurde auf das steuerliche 'Einkommen' abgestellt.

Daraus resultierte, dass Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen die für die Einschleifung maßgebliche Pensionshöhe verminderten und sich somit ein höherer Pensionistenabsetzbetrag ergab.

Beim 'erhöhten' Pensionistenabsetzbetrag war im Einkommensteuergesetz 1988 immer eine Einschleifung auf Basis von Pensionseinkünften vorgesehen. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen waren dabei nicht abzuziehen.

Mit BGBl. I Nr. 53/2013 vom 20.03.2013 wurde § 33 Abs. 6 EStG 1988

dahingehend geändert, dass auch beim 'normalen' Pensionistenabsetzbetrag der Begriff 'Pensionseinkünfte' verwendet wird. Grundsätzlich wäre diese Bestimmung gemäß § 124b Z 245 EStG 1988 bereits ab der Veranlagung 2013 anzuwenden gewesen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen (Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 809) wurde jedoch folgende Vorgangsweise gewählt:

- Bis einschließlich dem Veranlagungsjahr 2013 wird auf das Pensionseinkommen abgestellt.

- Ab dem Veranlagungsjahr 2014 werden die Pensionseinkünfte herangezogen, also Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen (in Ihrem Fall in Summe Euro 16.181,21) bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages nicht mehr in Abzug gebracht. Im Rahmen Ihres Einkommensteuerbescheides vom 29.05.2015 wurde der Pensionistenabsetzbetrag auf Basis Ihrer Pensionseinkünfte iHv Euro 32.853,45 auf Euro 0,00 eingeschliffen. Das entspricht daher der geltenden Rechtslage.

Für Pensionsbezüge zwischen Euro 17.000,00 und Euro 25.000,00 kommt es zu einer Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages. Bei höheren Pensionsbezügen steht kein Pensionistenabsetzbetrag mehr zu.

Da beim Einkommensteuerbescheid für 2014 weder rechnerische noch rechtliche Unrichtigkeiten festgestellt werden konnten, musste Ihre Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden."

In dem gegen diese abweisende Beschwerdeverentscheidung erhobenen Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht:

Mit Jahresbeginn 2011 sei der Alleinverdienerabsetzbetrag für Steuerpflichtige ohne Kinderbetreuungspflichten abgeschafft und als Ausgleich bei Pensionseinkünften unter Euro 13.100,00 der Pensionistenabsetzbetrag im gleichen Ausmaß auf Euro 764,00 erhöht worden.

Mit Beschluss des Budgetbegleitgesetzes 2012 durch den Nationalrat sei beim erhöhten Pensionistenabsetzbetrag eine Einschleifregelung eingeführt worden, weil aufgrund der absoluten Grenzen viele Pensionisten den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nicht geltend machen konnten.

Durch die Steuerreform 2011 und 2012 habe sich am bisherigen Pensionistenabsetzbetrag von Euro 400,00 und seiner verwaltungsmäßigen Vollziehung nichts geändert.

Bemessungsgrundlage für den normalen Pensionistenabsetzbetrag seien jene Pensionsbezüge, die zur Versteuerung gelangen. Damit habe die Bf. Anspruch auf den vollen normalen Pensionistenabsetzbetrag.

Die Einführung der Einschleifregelung beim erhöhten Pensionistenabsetzbetrag mit dem Ziel, dass mehr Pensionisten in den Genuss des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages kommen, insbesondere auch um den Entfall des Alleinverdienerabsetzbetrages kompensieren zu können, sei mit hoher Werbewirksamkeit in den Medien verbreitet worden.

"Vizekanzler Dr. Michael Spindelegger und Finanzministerin Dr. Maria Fekter haben damit eingehalten, was sie im Rahmen der Pensionsverhandlungen den Seniorinnen und Senioren versprochen hatten", schrieb der Seniorenbund auf seiner Webseite.

Offenbar habe man dem Seniorenbund und anderen Interessensvertretern nicht mitgeteilt, dass die Neuregelung beim erhöhten Pensionistenabsetzbetrag zulasten der behinderten Pensionisten gehe. Damit würden die behinderten Pensionisten den nicht behinderten Pensionisten den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag finanzieren.

Da der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspräche, liege durch die Nichtberücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages ein Verstoß gegen die Rechtsrichtigkeit vor.

Die Bf. stellte den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2014 unter Berücksichtigung des normalen Pensionistenabsetzbetrages zu berichtigen.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und beantragte die Abweisung der Beschwerde auf Grund der Höhe der Pensionseinkünfte im Hinblick auf die geltende Rechtslage.

### **Rechtliche Würdigung:**

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich, ob im Veranlagungsjahr 2014 die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages bis zu 400,00 Euro von dem aus den Pensionsbezügen resultierenden Einkommen (Bf.) oder von den Pensionseinkünften (Finanzamt) abhängt.

Von der Pensionsversicherungsanstalt wurden folgende Lohnzetteldaten gemeldet:

| Beträge in                                     | EUR       |
|------------------------------------------------|-----------|
| Bruttobezüge (210)                             | 40.664,73 |
| Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220) | 5.780,68  |
| SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)          | 1.830,60  |
| Steuerpflichtige Bezüge (245)                  | 32.853,45 |
| Einbehaltene Lohnsteuer                        | 8.769,22  |
| Anrechenbare Lohnsteuer (260)                  | 8.769,22  |
| SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)          | 305,10    |

Laut Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 wurden anerkannt:

|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| Sonderausgaben               |             |
| Pauschbetrag                 | 60,00 €     |
| Zuwendungen gem § 18 (1) Z 7 | 187,00 €    |
| Steuerberatungskosten        | 896,60 €    |
| außergewöhnliche Belastungen | 15.037,61 € |

Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit 32.853,45 € und das Einkommen mit 16.672,24 € festgesetzt.

§ 33 Abs. 6 EStG 1988 lautete in der Fassung vor jener durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 53/2013 (nämlich idF BGBl. I Nr. 112/2011; durch dieses wurde in § 33 Abs. 6 in Z 1 der Betrag „13 100“ durch den Betrag „19 930“ ersetzt.):

"(6) Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht ein Pensionistenabsetzbetrag wie folgt zu:

1. Der Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro jährlich (erhöhter Pensionistenabsetzbetrag), wenn
  - der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,
  - die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19 930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen,
  - der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt und
  - der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.
2. Liegen die Voraussetzungen der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro.

Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag nach Z 2 vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null."

#### **Rechtslage für das Streitjahr 2014:**

Durch Z 4 lit. b des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 53/2013 wurde § 33 Abs. 6 EStG 1988 geändert und lautet (auszugsweise zitiert, soweit für die gegenständliche Beschwerde relevant):

„(6) Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 (Anm.: Absetzbeträge bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis) nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Für die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages gilt:

1. ... (Voraussetzungen des erhöhten Pensionistenabsetzbetrag)
2. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19 930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19 930 Euro und 25 000 Euro auf Null.
3. Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null."

Die Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 53/2013 gilt ab 2013 (vgl. § 124b Z 245 EStG 1988).

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, wurde mit dieser Novelle die bis dahin bestehende Einschleifregelung beim Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro, die zuvor gemäß dem Gesetzestext von "zu versteuernden Pensionsbezügen" abhängig war, nunmehr klarstellend - ebenso wie die neu eingeführte Einschleifung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrag - von "zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften" in der genannten bestimmten Höhe abhängig gemacht.

Zu versteuernde laufende Pensionseinkünfte sind die Brutto(pensions)bezüge abzüglich sonstiger Bezüge (vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge) sowie abzüglich der Werbungskosten (zB Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge). Die zu versteuernden laufenden Pensionseinkünfte betragen im vorliegenden Fall Euro 32.853,45 und liegen somit über der Obergrenze der Einschleifregelung.

In diesem Sinne wird in Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 33 Rz 65, ausgeführt:

Bis 2010 betrug der Pensionistenabsetzbetrag generell bis zu 400 € jährlich. Mit dem BudgBG 2001 (BGBl I 142/2000) wurde für den Pensionistenabsetzbetrag mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 eine Einschleifregelung eingeführt, die mit dem StReformG 2005 an den neuen Tarifverlauf angepasst wurde. ...

Für die Einschleifung sind nicht die gesamten Jahreseinkünfte, sondern lediglich die aus den Pensionsbezügen resultierenden Einkünfte zu berücksichtigen. Im Zuge der Einkünfteermittlung sind Werbungskosten iZm dem Pensionsbezug (Pflichtbeiträge) abzuziehen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 sowie Freibeträge gemäß §§ 35 und 105 EStG sind als Bestandteile der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen. Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 16 Abs. 3 steht bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, nicht zu. Im Einzelfall nachgewiesene Werbungskosten sind zu berücksichtigen. Sonstige Bezüge sind nicht einzubeziehen (klarstellend nunmehr § 33 Abs. 6 Z 2 und 3 idF BGBl. I 53/2013).

Nach § 6 ABGB darf einem Gesetze in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet.

Diese Bestimmung verweist somit zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt.

Der äußerst mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 21 Tz 1f, und die dort zitierte Judikatur).

Der Gesetzgeber hat in der Bestimmung des § 33 Abs 6 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich den Begriff "*Pensionseinkünfte*" und nicht den Begriff "*Pensionseinkommen*" verwendet; nach der in § 2 Abs 2 EStG 1988 enthaltenen Legaldefinition ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben

(§ 18 EStG 1988) und außergewöhnlichen Belastungen (§ 34 und 35 EStG 1988) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106 EStG 1988.

Hätte der Gesetzgeber das Einkommen als Basis für die Einschleifregelung normiert, wären die als Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträge zu berücksichtigen gewesen. Da sich aber der Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von EUR 400,00 nach dem Gesetzeswortlaut bei zu versteuernden laufenden **Pensionseinkünften** zwischen EUR 17.000,00 und EUR 25.000,00 auf Null vermindert, bietet die Wortinterpretation keinen Anhaltspunkt dafür, im vorliegenden Fall die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auf Basis des Einkommens vorzunehmen (vgl BFG 11.11.2015, RV/7105539/2015).

Da die Bf. im Streitjahr zu versteuernde Pensionseinkünfte von mehr als EUR 25.000 erzielte, vermindert sich der Pensionistenabsetzbetrag auf Null und steht daher nicht zu.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die als Sonderausgaben und als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträge bei der Beurteilung der Frage, ob die Bf. der Pensionistenabsetzbetrag zusteht oder nicht, außer Acht gelassen. Ein Pensionistenabsetzbetrag war daher nicht anzusetzen.

In Bezug auf die von der Bf. angestellten rechtspolitischen Überlegungen bzw dargelegten öffentlichen Erklärungen von Interessensverbänden wird darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht auf Grund des Legalitätsprinzips an die geltende Gesetzeslage gebunden und nicht dazu berufen ist, rechtspolitische Erwägungen zu kommentieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zulässig. Vielmehr ist der vorliegende Fall auf Grund klarer, eindeutiger gesetzlicher Regelungen zu lösen.

Wien, am 23. März 2016