

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freilinger in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Alfred Klaus Fenzl, Am Steinbühel 27b, 4030 Linz , über die Beschwerde vom 8. Mai 2019 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. April 2019 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018, St.Nr. 000/0000, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In den elektronisch beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 erklärte die Bf. jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro und gab die Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen mit 1 an.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2014** vom 11. April 2019 stellte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8.760,36 Euro fest. Da das Einkommen unter 11.000 Euro lag, wurde die Einkommensteuer in Höhe von 0,00 Euro festgesetzt. Der Pensionistenabsetzbetrag wurde in Höhe von 0,00 € ausgewiesen.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2015** vom 11. April 2019 stellte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8.909,28 Euro fest. Da das

Einkommen unter 11.000 Euro lag, wurde die Einkommensteuer in Höhe von 0,00 Euro festgesetzt. Der Pensionistenabsetzbetrag wurde in Höhe von 0,00 € ausgewiesen.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt:

Da bei der SV-Rückerstattung die von Ihnen bezogene gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 steuerfreie Zulage zur Pension (Ausgleichszulage, Ergänzungszulage) in Höhe von € 824,88 den berücksichtigungsfähigen Betrag übersteigt, konnte gemäß § 33 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 keine SV-Rückerstattung erfolgen.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2016** vom 11. April 2019 stellte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.016,32 Euro fest. Die Einkommensteuer wurde nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 mit 0 % von 8.956,32 festgesetzt und betrug daher 0 Euro. Der Pensionistenabsetzbetrag wurde in Höhe von - 400,00 € ausgewiesen. Die ausgewiesene Abgabengutschrift betrug 0,00 €.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt:

Da bei der SV-Rückerstattung die von Ihnen bezogene gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 steuerfreie Zulage zur Pension (Ausgleichszulage, Ergänzungszulage) in Höhe von € 834,82 den berücksichtigungsfähigen Betrag übersteigt, konnte gemäß § 33 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 keine SV-Rückerstattung erfolgen. Da nur Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag und/oder SV-Beiträge erstattungsfähig sind, konnte keine Erstattung erfolgen.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2017** vom 11. April 2019 stellte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.021,00 Euro fest. Die Einkommensteuer wurde nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben und nach Abzug von Zuwendungen gem. § 18 (1) Z. 7 EStG 1988 gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 mit 0% von 8.956,32 festgesetzt und betrug daher 0 Euro. Der Pensionistenabsetzbetrag wurde in Höhe von - 400,00 € ausgewiesen. Die ausgewiesene Abgabengutschrift betrug 0,00 €.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt:

Da bei der SV-Rückerstattung die von Ihnen bezogene gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 steuerfreie Zulage zur Pension (Ausgleichszulage, Ergänzungszulage) in Höhe von € 2.383,64 den berücksichtigungsfähigen Betrag übersteigt, konnte gemäß § 33 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 keine SV-Rückerstattung erfolgen. Da nur Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag und/oder SV-Beiträge erstattungsfähig sind, konnte keine Erstattung erfolgen.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2018** vom 11. April 2019 stellte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 Euro und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.219,36 Euro fest. Die Einkommensteuer wurde nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben und nach Abzug von Zuwendungen gem. § 18 (1) Z. 7 EStG 1988 gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988

mit 0% von 9.124,36 festgesetzt und betrug daher 0 Euro. Der Pensionistenabsetzbetrag wurde in Höhe von - 400,00 € ausgewiesen. Die ausgewiesene Abgabengutschrift betrug 0,00 €.

In der Bescheidebegründung wurde u.a. ausgeführt:

Da bei der SV-Rückerstattung die von Ihnen bezogene gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 steuerfreie Zulage zur Pension (Ausgleichszulage, Ergänzungszulage) in Höhe von € 2.438,38 den berücksichtigungsfähigen Betrag übersteigt, konnte gemäß § 33 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 keine SV-Rückerstattung erfolgen. Da nur Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag und/oder SV-Beiträge erstattungsfähig sind, konnte keine Erstattung erfolgen.

Gegen diese Einkommen steuerbescheide für die Jahre 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 vom 11. April 2019 erhob die Bf. durch ihren Vertreter mit Eingabe vom 8. Mai 2019 **Beschwerde** wegen Nichtberücksichtigung einer Negativsteuer.

Zur Begründung führte der Vertreter aus, dass die Einkommen steuerbescheide fraglos der von der Abgabenbehörde zu befolgenden Rechtslage entsprächen. Er sei aber der Ansicht, dass diese verfassungswidrig sei. Er verzichte auf die Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung und ersuchte um unmittelbare Vorlage an das Finanzgericht, damit er möglichst bald den VfGH anrufen könne.

Am 26.11.2015 sei ein von mehreren Parteien unterstützter Antrag im Hohen Haus mit einer damaligen Mehrheit abgeschmettert worden. Die abstruse Begründung sei gewesen, dass Ausgleichsbezieher automatisch gewisse Begünstigungen erhalten würden, die normalen Rentnern ebenso zugestanden würden, allerdings nur auf Antrag. Diese Diskrepanz, die sich nur auf eine Arbeitserleichterung beziehe, keineswegs aber einen finanziellen Vorteil darstelle, sei keine Besserstellung der Ausgleichszulagenbezieher und rechtfertige daher das Nichtzugestehen der Negativsteuer aus seiner Sicht keinesfalls. Der Beschwerde legte der Vertreter einen Auszug aus dem parlamentarischen Protokoll vom 26. November 2015 bei.

Mit **Vorlagebericht** vom 4. Juni 2019 legte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass es sich um eine reine Rechtsfrage handle.

Da sowohl die Voraussetzungen des § 262 Abs. 2 BAO als auch jene des § 262 Abs. 3 BAO erfüllt seien, erfolge die Vorlage der Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung.

Rechtslage

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) in der für die Kalenderjahre 2014 und 2015 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 53/2013) lautet:

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 Grenzgänger-

absetzbetrag 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.

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 in der für die Kalenderjahre 2016, 2017 und 2018 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 118/2015) lautet:

1. Ergibt sich nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zu erstatten.
2. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 400 Euro jährlich rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 haben, sind höchstens 500 Euro rückzuerstatten.
3. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, höchstens aber 110 Euro jährlich, rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Zulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f.
4. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer gemäß Z 1 bis 3 wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz.
5. Die Erstattung erfolgt im Wege der Veranlagung gemäß § 41 und ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten Einkommensteuer unter null begrenzt.

Nach § 124b Z. 292 lit. a EStG 1988 gilt folgende Übergangsregelung:

§ 33 Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag haben, für das Kalenderjahr 2015 nach § 33 Abs. 1 und 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015 keine Einkommensteuer, sind 20% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, höchstens aber 55 Euro, rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Zulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f.

Mit dem 2. AbgÄG 2014, BGBl. I 2014/105, wurde mit Wirkung ab 30.12.2014 dem § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 folgende lit. f. angefügt:

Von der Einkommensteuer sind befreit Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden.

Erwägungen

Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015

Aus der oben dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass für die Gutschrift einer Negativsteuer der Anspruch auf einen der folgende Absetzbeträge bestehen muss:

Alleinvertdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag

Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag

Die Gutschrift einer Negativsteuer aufgrund eines Anspruches auf einen Pensionistenabsetzbetrag ist folglich nicht möglich.

Die unterschiedliche Behandlung von Aktiveinkommen (Anspruch auf Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag) gegenüber Passiveinkommen (Anspruch auf Pensionistenabsetzbetrag) liegt im politischen Gestaltungsbereich des Gesetzgebers und kann sachlich begründet werden. Eine Verfassungswidrigkeit kann das Bundesfinanzgericht in dieser unterschiedliche Behandlung nicht erkennen.

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes war daher die Beschwerde, soweit sie die Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 betrifft, als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer für die Jahre 2016, 2017 und 2018 sowie Übergangsregelung für das Jahr 2015

Ab der Veranlagung 2016 wurde in § 33 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 erstmals eine Negativsteuer für Steuerpflichtige eingeführt, die Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag haben. Gleichzeitig wurde in Satz 2 dieser Bestimmung geregelt, dass sich die Rückerstattung um steuerfreie Zulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f vermindert.

Nach der Übergangsregelung des § 124b Z. 292 lit. a EStG 1988 ist diese Gesetzesbestimmung auch für die Einkommensteuer für das Jahr 2015 von Bedeutung.

Der Vertreter der Bf. bestreitet nicht, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide den zitierten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes entsprechen. Er behauptet aber die Verfassungswidrigkeit insbesondere des zweiten Satzes des § 33 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015.

Die unterschiedliche Behandlung von Pensionseinkünften, je nachdem ob Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen bezahlt werden, kann ebenfalls sachlich begründet werden und liegt im politischen Gestaltungsbereich des Gesetzgebers. Es kann dem Gesetzgeber nicht verwehrt werden, Personen, denen er Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen zur Erhöhung ihrer Pension auf ein Mindestniveau zahlt, den Anspruch auf Auszahlung einer Negativsteuer zu begrenzen.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde, soweit sie die Einkommensteuer für die Jahre 2016 bis 2018 und die Übergangsregelung für das Jahr 2015 (Einkommensteuer für 2015) betrifft, als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Da sich die Lösung der berufungsgegenständlichen Rechtsfrage unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Deshalb war zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 22. Jänner 2020