

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Stb gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 29. Mai 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird bestätigt.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2004 gelangten zufolge des von der Pensionsversicherungsanstalt übermittelten Lohnzettels steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) in Höhe von € 33.003,36 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Ansatz; nach Abzug von Sonderausgaben und Aufwendungen für außergewöhnlichen Belastungen verblieben € 15.787,07 als steuerpflichtiges Einkommen.

Bei Berechnung der Einkommensteuer wurde kein Pensionistenabsetzbetrag (PAB) abgezogen (PAB laut Einkommensteuerbescheid vom 29. Mai 2015 0,00 €).

Nach Berücksichtigung der Steuer für die sonstigen Bezüge, der anrechenbaren Lohnsteuer sowie der Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988 errechnete sich eine Abgabengutschrift von 6.795,00 €.

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob die steuerliche Vertreterin im Auftrag und Vollmachtsnamen der Beschwerdeführerin (Bf.) innerhalb offener Frist Beschwerde und begründete diese wie folgt:

"Für Pensionisten tritt an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages und des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu Euro 400,00 jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von Euro 17.000,00 und Euro 25.000,00 auf Null. Maßgeblich für die Einschleifung ist das aus den Pensionsbezügen resultierende Einkommen.

Von den Pensionsbezügen sind Werbungskosten gemäß § 62 EStG im Zusammenhang mit dem Pensionsbezug, Sonderausgaben, außergewöhnliche 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 sind also jene Pensionsbezüge, die zur Versteuerung gelangen. Da diese laut Einkommensteuerbescheid 2014 Euro 15.787,07 betragen und damit unter dem Einschleifungsgrenze von Euro 17.000,00 liegen, steht der Pensionistenabsetzbetrag in voller Höhe von Euro 400,00 zu. Infolge der Nichtberücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages durch die Behörde liegt ein Verstoß gegen die Rechtsrichtigkeit vor.

Ich stelle daher den Antrag den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 29. Mai 2015 unter Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages zu berichtigen."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juli 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. 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 BGBI. 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 R2 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 € 17.216,29) bei der Berechnung des Pensionistenabseizbetrages nicht mehr in Abzug gebracht.

Im Rahmen Ihres Einkommensteuerbescheides vom 29.05.2015 wurde der Pensionistenabsetzbetrag auf Basis Ihrer Pensionseinkünfte iHv € 33.003,36 auf € 0,00 eingeschliffen. Das entspricht daher der geltenden Rechtslage.

Für Pensionsbezüge zwischen € 17.000,00 und € 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."

Der gegen die Beschwerdevorentscheidung fristgerecht eingebauchte Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 (Vorlageantrag) enthält folgende Begründung:

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

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

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

Bemessungsgrundlage für den normalen Pensionistenabsetzbetrag sind jene Pensionsbezüge, die zur Versteuerung gelangen. Damit hat rub. Klientin Anspruch auf den vollen normalen Pensionistenabsetzbetrag.

Sollte sich das Bundesfinanzgericht der Rechtsinterpretation der Finanzbehörde anschließen ist eine öffentliche Richtigstellung erforderlich.

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, wurde mit hoher Werbewirksamkeit in den Medien verbreitet.

'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 hat man dem Seniorenbund und anderen Interessensvertretern nicht mitgeteilt, dass die Neuregelung beim erhöhten Pensionistenabsetzbetrag zulasten der behinderten Pensionisten geht. Damit finanzieren die behinderten Pensionisten den nicht behinderten Pensionisten den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag. Eine nachträgliche medienwirksame Klarstellung sollte hier unbedingt erfolgen, falls die finanzbehördliche Interpretation beibehalten wird.

Da der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspricht liegt durch die Nichtberücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages ein Verstoß gegen die Rechtsrichtigkeit vor.

Ich stelle daher den Antrag den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 29. Mai 2015 unter Berücksichtigung des normalen Pensionistenabsetzbetrages zu berichtigen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Von der PVA wurden folgende Lohnzetteldaten gemeldet:

Beträge in	EUR
Bruttobezüge (210)	40.617,36
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	5.802,48
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.775,52
Beiträge zu Interessensvertretung	36,00
Übrige Abzüge (243)	36,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	33.003,36
Einbehaltene Lohnsteuer	8.835,88
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	8.835,88
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	295,92

Laut Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 wurden anerkannt:

Sonderausgaben insgesamt	2.001,30 €
außergewöhnliche Belastungen	15.214,99 €

§ 33 Abs. 6 EStG 1988 lautete in der Fassung vor jener durch das Bundesgesetz BGBI. I Nr. 53/2013 (nämlich idF BGBI. 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 BGBI. 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 Pensionistenabsetzbetrages)
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 BGBI. I Nr. 53/2013 gilt ab 2013 (vgl. § 124b Z 245 EStG 1988).

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung 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 Pensionistenabsetzbetrages - 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 33.003,36 € 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).

Ein Pensionistenabsetzbetrag war daher nicht anzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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.

