

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 13. April 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Antrag des Beschwerdeführers auf Stellung von Normenprüfungsanträgen an den Verfassungsgerichtshof betreffend § 33 Abs. 8 und Abs. 9 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2014 anzuwendenden Fassung wird abgewiesen.

Der Antrag des Beschwerdeführers auf Stellung eines Normenprüfungsantrages an den Verfassungsgerichtshof betreffend § 57 Abs. 3 EStG 1988 (außer Kraft getreten mit BGBl. Nr. 680/1994) wird abgewiesen.

Der Antrag des Beschwerdeführers auf Stellung von Normenprüfungsanträgen an den Verfassungsgerichtshof betreffend § 33 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) und § 124b Z 292 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der im Jahr Jahr1 geborene Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitzeitraum 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Erwerbsunfähigkeitspension von der Y in Höhe von 13.073,76 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 610,32 €.

In seiner am 11. April 2015 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 beantragte der Bf. für die oa. Kapitaleinkünfte die Anwendung des allgemeinen Steuertarifes (Regelbesteuerungsoption) gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 und machte an "Topfsonderausgaben" (Ausgaben für Wohnraumschaffung bzw. -sanierung) einen Betrag von 15.886,73 € geltend. Weiters beantragte er den pauschalen Freibetrag nach dem Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (der Grad der Behinderung wurde mit 50% angegeben) und den pauschalen Freibetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, nach § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010.

Der Bezug habende Einkommensteuerbescheid, der am 13. April 2015 erklärungsgemäß erging, setzte das Einkommen mit 10.431,08 € fest, was gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 eine Tarifsteuer von 0,00 € ergab; unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer und der entrichteten Kapitalertragsteuer wurde die Einkommensteuer mit -473,00 € festgesetzt (Abgabengutschrift).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 24. April 2015 Beschwerde:

Er stelle den Antrag, 10% der Sozialversicherungsbeiträge rückzuerstatten.

Gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 seien diese im Falle eines Anspruchs auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag zurückzuerstatten. Diese Einschränkung (dass nämlich jene Personen, die keine Arbeitnehmer seien und nur Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag hätten – ausschließlicher Pensionsbezug im Kalenderjahr) auf "aktive Dienstverhältnisse" erscheine verfassungsrechtlich bedenklich zu sein.

In seinem Fall sei der Bf. aus dem Arbeitsmarkt durch Mobbing des Arbeitgebers gedrängt worden, sodass daraus eine psychische Erkrankung resultiert habe, die zur Erwerbsunfähigkeitspension geführt habe. Gerade in solchen Fällen, die zu einer sozial äußerst bedrohlichen Lage führten, sollte die Negativsteuer auch "Frühpensionisten", die krankheitsbedingt zum Pensionsantritt gezwungen worden seien und ohnehin durch Abschlüsse in der Pension "bestraft" würden, zuerkannt werden.

Neben der allgemeinen Gleichheitswidrigkeit, dass Pensionisten, die eine nicht steuerpflichtige Pension bezögen, von der Negativsteuer (Rückerstattung der bezahlten Sozialversicherungsbeiträge) ausgeschlossen würden, komme noch hinzu, dass in Fällen wie dem des Bf. als Härtefälle eine völlig sozial ungerechte Situation eintrete, die unsachlich und somit gleichheitswidrig scheine.

Als weiteres Indiz, dass eine Verfassungswidrigkeit vorliege, sei auch insofern anzuführen, dass der Bf. eine Umqualifizierung anstrebe, um seiner beschiedenen psychischen Situation zu entkommen. Dafür fielen auch Werbungskosten (Ausbildungs- bzw. besser gesagt Umschulungskosten) an, die im Jahr 2014 eine Summe in Höhe von 229,28 € ausgemacht hätten und in der Steuererklärung mangels Relevanz für die berechnete Steuerhöhe von ihm nicht angegeben worden seien. Mit diesen Werbungskosten, die

quasi Werbungskosten für Arbeitnehmer darstellten, sei verbunden, dass indirekt damit auch ein Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag verbunden sein müsste. Aus diesem Grund würde daher jedenfalls die Negativsteuer zustehen. Der Bf. ersuche auch darum, explizit die Werbungskosten in den neuen Bescheid aufzunehmen, um eine entsprechende Berücksichtigung bei der Wohnbeihilfe erreichen zu können.

Er rege daher an, das Bundesfinanzgericht möge, sofern es nicht zur Ansicht gelange, dass die Negativsteuer ohnehin zustehe, die Bestimmung des § 33 Abs. 8 EStG 1988 auf Verfassungskonformität im Rahmen eines Normenprüfungsantrages an den Verfassungsgerichtshof überprüfen. Insbesondere der Passus "die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag... haben" sei auf den Pensionistenabsetzbetrag auszudehnen. Da hier auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 – "aus einem bestehenden bzw. früheren Dienstverhältnis") vorlägen und da gemäß § 47 Abs. 3 EStG 1988 die "Pensionseinkünfte" auch dem Lohnsteuerabzug unterlägen, sollte eine Ausdehnung möglich sein. In eventu wäre die Bestimmung in § 57 Abs. 3 EStG 1988 im Hinblick auf den Passus "bestehendes Dienstverhältnis" zu überprüfen.

Wenngleich der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung UFS 24.5.2005, RV/0684-W/05, zu der Ansicht gelangt sei, dass die Negativsteuer beim Vorliegen eines Pensionistenabsetzbetrages nicht zustehe, so sei hier keine verfassungsrechtliche Überprüfung vorgenommen worden. Nach den Recherchen des Bf. habe sich der Verfassungsgerichtshof mit dieser Frage auch noch nicht auseinandergesetzt.

Der Bf. ersuche um direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht, da die Behörde auf Grund der gesetzlichen Rahmenbedingungen im Rahmen einer eventuellen Beschwerdevorentscheidung die Rückerstattung der Sozialversicherungsbeiträge nicht verfügen könne. Letztlich sei nur die eventuelle Verfassungswidrigkeit zu prüfen. Eventuell könne jedoch im Rahmen einer Beschwerdevorentscheidung über die Werbungskosten entschieden werden.

Ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO wurde das Rechtsmittel am 21. Mai 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, der Bf. beziehe Pensionseinkünfte, die unter der Besteuerungsgrenze lägen. Für derartige Einkünfte sei gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 keine Negativsteuer vorgesehen, weshalb Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung behauptet werde.

Zum Alternativantrag Werbungskosten führte die Abgabenbehörde aus, dass sich selbst bei Anerkennung dieser Aufwendungen – wie in der Beschwerde erstmals beantragt – keine steuerliche Auswirkung ergäbe. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag stehe gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 nur in Zusammenhang mit bestehenden Dienstverhältnissen zu.

Auf Grund der gesetzlichen Regelung der Negativsteuer, die eine Gutschrift des Pensionistenabsetzbetrages nicht vorsehe, sei die Beschwerde abzuweisen.

Am 23. Juni 2015 langte beim Bundesfinanzgericht eine mit "Ergänzung zur Bescheidbeschwerde GZ Z" übertitelte Eingabe des Bf. vom selben Tag ein. Darin führte der Bf. aus, auf Grund des Vorlageberichtes des Finanzamtes seine Beschwerde wie folgt zu ergänzen:

Das Finanzamt führe aus, dass selbst bei Anerkennung der Werbungskosten sich keine steuerlichen Auswirkungen ergäben. Auf die Berechnung der Einkommensteuer, so der Bf., hätten die Werbungskosten tatsächlich keinen Einfluss. Jedoch bestehe eine Relevanz für die Wohnbeihilfe, wie er in seiner Beschwerde ausgeführt habe.

Gemäß § 2 Z 14 WWFSG 1989 sei eine Anknüpfung an § 2 Abs. 2 EStG 1988 (mit Ausnahmen und Hinzurechnungen des zur Berechnung der Wohnbeihilfe herangezogenen Einkommens) vorgesehen. Sollten die Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid daher keine Berücksichtigung finden, läge eventuell folgendes Problem vor: Es würde nämlich durch eine mögliche Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheides für die Wohnbeihilfe ein für diese zu hohes Einkommen resultieren. In diesem Fall würden dem Bf. Rechtsnachteile entstehen, da die Berechnung des anrechenbaren Haushaltseinkommens gemäß WWFSG zu der Situation führe, dass durch die eventuelle Bindungswirkung des Einkommensteuerrechtes der zumutbare Wohnungsaufwand (bei höherem anrechenbaren Haushaltseinkommen gemäß WWFSG) höher wäre, woraus eine geringere zuzuerkennende Wohnbeihilfe resultieren würde.

Der Bf. stelle daher den Antrag, die Werbungskosten im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes entsprechend zu berücksichtigen.

Das weitere Vorbringen (Normenprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof) hinsichtlich Negativsteuer halte er ebenso inhaltlich voll aufrecht.

In einer weiteren Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 31. Oktober 2015 führte der Bf. aus, er übermittle als Ergänzung eine Aufstellung zu den geltend gemachten Werbungskosten (Umschulung). Er denke, dies sollte genügen, um eine eventuelle Aufhebung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde zu vermeiden. Sollten Nachweise für die Kilometeranzahl, die Termine bzw. Zahlungsbestätigungen für die ÖH-Beiträge benötigt werden, könne er dies nachreichen. Wenn gewünscht, würde er diesbezüglich um Übermittlung eines entsprechenden Mängelbehebungs- bzw. Verbesserungsauftrages ersuchen.

Dieser Eingabe war eine mit "Fahrtkosten Fortbildung/Umschulung Universität" übertitelte Aufstellung über Kilometergelder für Fahrten zu diversen Lehrveranstaltungen und Prüfungen aus rechtswissenschaftlichen Fächern an der Universität A (Summe: 192,78 €) sowie über ÖH-Beiträge für das Sommersemester 2014 sowie das Wintersemester 2014/2015 (Summe: 36,50 €) beigegeben.

In einer weiteren, mit "Ergänzung zur Bescheidbeschwerde GZ Z" übertitelten Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 1. November 2015 führte der Bf. aus, neben der Vorlage des Nachweises für die Werbungskosten einen weiteren Normenprüfungsantrag anzulegen.

Ihm sei neben dem pauschalen Freibetrag auf Grund der eigenen Behinderung (243,00 € für die 50%-ige Behinderung) auch ein Gesamtbetrag von 2.280,00 € (190,00 € monatlich) als pauschaler Freibetrag für das eigene Kfz auf Grund der Zuerkennung der Unzumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel eingeräumt worden. Dabei handle es sich um eine außergewöhnliche Belastung für Behinderung gemäß § 35 EStG 1988. Die Rechtsgrundlage hierfür sei die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (§ 3 Abs. 1).

Nachdem das Einkommen des Bf. zu niedrig sei, schlage dieser Freibetrag für das eigene Kfz jedoch nicht voll durch. Auf Grund des Leistungsfähigkeitsprinzips (insbesondere sei die Behinderung zu berücksichtigen) sei es jedoch geboten, ähnlich wie bei der Negativsteuer für Pendler (§ 33 Abs. 9 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013), wo ein höherer Prozentsatz und Maximalbetrag als Rückerstattung vorgesehen sei, eine zumindest teilweise Rückerstattung dieses Freibetrages vorzusehen.

Dies ergebe sich auch als Zusammenschau der Bestimmungen in § 33 Abs. 9 iVm § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (erhöhte Negativsteuer für Pendler) und jener außergewöhnlichen Belastung für das eigene Kfz auf Grund der Unzumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel aus gleichheitsrechtlicher Sicht. Es sei unsachlich, für die eine Gruppe (Pendler) eine höhere Negativsteuer vorzusehen und für die andere Gruppe, die auf Grund der Behinderung und der Angewiesenheit auf das eigene Kfz ebenso schutzwürdig sei, eine derartige Rückerstattung nicht vorzusehen. Beide Sachverhalte seien aus Sicht des Art. 7 B-VG gleich zu beurteilen und dürften somit nicht ungleich behandelt werden.

Der Bf. rege daher an, das Bundesfinanzgericht möge einen Normenprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof stellen, in dem die Bestimmung des § 33 Abs. 9 EStG 1988 nachträglich als verfassungswidrig erkannt werden solle, und für den Einzelfall des Bf. um eine Erweiterung auf die außergewöhnliche Belastung für die Behinderung (eigenes Kfz) erstreckt werden solle. Für die geltende Fassung (Pendlernegativsteuer nun in § 33 Abs. 8 EStG 1988 geregelt) wäre es wünschenswert, ebenfalls einen Antrag zu stellen, um eine künftig erhöhte Rückerstattung zu ermöglichen (sofern zulässig).

Hier sei außerdem zu erwähnen, dass ab dem Veranlagungsjahr 2016 (in abgeschwächter Form 2015, vgl. § 124b Z 292 EStG 1988) zwar eine Negativsteuer für Pensionisten vorgesehen sei, diese jedoch niedriger ausfalle als jene für Arbeitnehmer. Auch hier habe der Bf. gleichheitswidrige Bedenken, da hier gleiche Sachverhalte ungleich geregelt würden. Sofern möglich, sollte sich der Normenprüfungsantrag auch auf die Fassungen des § 33 EStG 1988 anwendbar auf Veranlagungsjahre ab 2015 erstrecken.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 1. Satz EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Nach § 33 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 beträgt die Einkommensteuer jährlich bis zu einem Einkommen von 11.000,00 € 0,00 €.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54,00 € jährlich zu, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 ordnet an:

"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. [...] Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen."

§ 33 Abs. 9 EStG 1988 normiert:

"Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10% gemäß Abs. 8 auf 18% und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs. 8 auf höchstens 400 Euro jährlich (Pendlerzuschlag)."

Gemäß § 3 Abs. 1 1. Satz der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (im Folgenden kurz: VO), ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190,00 € monatlich zu berücksichtigen.

1. Zu den vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 229,28 €:

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen (*Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 18. EL, § 16 Anm. 141).

Da ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit ausübt, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar (siehe auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Davon ausgenommen ist jedoch beispielsweise ein Frühpensionist, der nachweist oder glaubhaft machen kann, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviert und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt (vgl. LStR 2002 Rz 358a).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. auf Grund seiner glaubhaften Ausführungen, eine Umqualifizierung anzustreben, um seine derzeitige psychische Situation zu ändern, seines niedrigen Lebensalters (der Bf. ist im Jahr Jahr1 geboren) und seiner geringen Pension in Verbindung mit dem von ihm mit Zielstrebigkeit betriebenen Studium (aus der vom Bf. dem Bundesfinanzgericht übermittelten, mit "Fahrtkosten Fortbildung/ Umschulung Universität" übertitelten Aufstellung geht hervor, dass der Bf. im Jahr 2014 die Prüfungsfächer Strafrecht, Privatrecht I und Steuerrecht bestanden hat) nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes hinreichend glaubhaft gemacht, diese Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg zu absolvieren und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen, weshalb die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 229,28 € in Anbetracht der besonders gelagerten Umstände des gegenständlichen Falles als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anerkannt werden können.

Wenn der Bf. argumentiert, dass mit diesen Werbungskosten, die quasi Werbungskosten für Arbeitnehmer darstellten, verbunden sei, dass indirekt damit auch ein Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag verbunden sein müsste, so ist ihm zu entgegnen, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 (siehe oben) der Arbeitnehmerabsetzbetrag nur bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis zusteht.

2. Zu den vom Bf. behaupteten Verfassungswidrigkeiten:

Mit dem Einkommen als Steuergegenstand (sachliche Steuerpflicht) will die Einkommensteuer die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfassen. Die Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit ist zugleich die Frage, welches Einkommen zu Grunde zu legen ist und wie es zu besteuern ist (progressiver Steuertarif: *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 1). Dem progressiven Steuertarif liegt folgendes Prinzip zu Grunde: Je höher das Einkommen ist, über das der Steuerpflichtige verfügen kann, desto höher ist auch dessen objektive Leistungsfähigkeit und damit auch der anzuwendende Einkommensteuersatz (Grenzsteuersatz); umgekehrt ist es Folge des Leistungsfähigkeitsprinzips, (sehr) niedrige Einkommen (also solche, über die der Steuerpflichtige nicht oder nur sehr eingeschränkt verfügen kann), nicht der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Letzterem hat der Gesetzgeber durch die Norm des § 33 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 Rechnung getragen, wonach die Einkommensteuer jährlich bis zu einem Einkommen von 11.000,00 € 0,00 € beträgt.

Nicht jedoch gebietet es das Leistungsfähigkeitsprinzip, jedwede steuerliche Abzugspost wie zB Absetzbeträge, Freibeträge (wie im gegenständlichen Fall den pauschalen Freibetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, nach § 3 Abs. 1 der VO) oder Werbungskosten (wie im vorliegenden Fall Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988), die ohnehin bemessungsgrundlagen- bzw. steuermindernd wirken

und bis zu einer völligen Freistellung des Einkommens von der Besteuerung führen können, generell als "Negativsteuer" gutzuschreiben.

Wenn nun der Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes in § 33 Abs. 8 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2014 anzuwendenden Fassung ua. angeordnet hat, dass, falls sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben (nicht jedoch bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag haben), nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 keine Einkommensteuer ergibt, 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 EStG 1988, höchstens aber 110,00 € jährlich, gutzuschreiben sind ("Negativsteuer"), so ist dies nach Auffassung des erkennenden Gerichtes aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden:

*Mit der oa. Regelung werden Werbungskosten und nicht der Arbeitnehmerabsetzbetrag gutgeschrieben (UFS 24.8.2009, RV/0065-F/09). Die "Negativsteuer" stellt eine Rückzahlung von verpflichtend und tatsächlich geleisteten Beiträgen eines Steuerzahlers in das Sozialsystem dar; liegen keine solchen Beiträge (Werbungskosten) vor, kommt eine "Negativsteuer" nicht in Betracht (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 33 Rz 71; BFG 2.6.2014, RV/7102462/2013). Diese Rückerstattung (Gutschrift) von hauptsächlich Pflichtversicherungsbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung für Arbeitnehmer bezweckt eine Abmilderung der hohen Grenzbelastung der Sozialversicherungsbeiträge (vgl. *Ruhdorfer*, EStG: Neuer Tarif und Absetzbeträge, in: *Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg.)*, Steuerreform 2015/16 (SWK-Spezial), S 18).*

Nun unterliegen aber Arbeitnehmer, die im Regelfall Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge zu leisten haben, einer deutlich höheren Belastung mit Pflichtversicherungsbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung als Pensionisten, die grundsätzlich nur mehr Krankenversicherungsbeiträge zu zahlen haben, sodass die vom Gesetzgeber in § 33 Abs. 8 EStG 1988 normierte Wertung, nur Arbeitnehmern (also Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben) und nicht Pensionisten eine Werbungkostengutschrift von hauptsächlich Pflichtversicherungsbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung (allerdings begrenzt mit 110,00 € jährlich) zu gewähren, als sachlich gerechtfertigte Differenzierung anzusehen ist, weshalb kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegt.

Aus demselben Grund vermag das erkennende Gericht auch in der Regelung des § 33 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016; erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden), womit die "Negativsteuer" (in diesem Zusammenhang im Gesetz nunmehr ausdrücklich als "SV-Rückerstattung" bezeichnet) für Arbeitnehmer auf maximal 400 € im Jahr angehoben und für Pensionisten mit maximal 110,00 € im Jahr neu eingeführt wird, keine gleichheitsrechtlichen Bedenken zu erkennen; dasselbe gilt auch für die Regelung des § 124b Z 292 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016; diese Regelung enthält va. Übergangsvorschriften

für das Kalenderjahr 2015). *Abgesehen davon sind diese Normen auf den im gegenständlichen Fall vorliegenden Streitzeitraum 2014 gar nicht anzuwenden.*

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

- Der Antrag des Bf. auf Rückerstattung von 10% der von ihm entrichteten Sozialversicherungsbeiträge wird abgewiesen, da § 33 Abs. 8 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2014 anzuwendenden Fassung dies für Pensionisten nicht anordnet.
- Der Antrag des Bf. auf Stellung eines Normenprüfungsantrages an den Verfassungsgerichtshof betreffend § 33 Abs. 8 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2014 anzuwendenden Fassung wird aus den oa. Gründen abgewiesen.
- Der Antrag des Bf. auf Stellung von Normenprüfungsanträgen an den Verfassungsgerichtshof betreffend § 33 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) und § 124b Z 292 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) wird aus den oa. Gründen abgewiesen.
- Der Antrag des Bf. auf Stellung eines Normenprüfungsantrages an den Verfassungsgerichtshof hinsichtlich § 57 Abs. 3 EStG 1988 wird abgewiesen, da diese Norm bereits außer Kraft getreten ist (sie ist für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1993 enden, nicht mehr anzuwenden (§ 127 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 680/1994)).

Zu der vom Bf. behaupteten Verfassungswidrigkeit des § 33 Abs. 9 EStG 1988 (Pendlerzuschlag) in der für den Streitzeitraum 2014 anzuwendenden Fassung (= idF BGBl. I Nr. 53/2013) ist folgendes festzuhalten:

Steht Arbeitnehmern ein Pendlerpauschale zu, erhöht sich der Prozentsatz für die "Negativsteuer" von 10% auf 18% und der Betrag von höchstens 110,00 € auf höchstens 400,00 € jährlich. Pendler, die keine Einkommensteuer zahlen, erhalten somit zusätzlich zur "Negativsteuer" einen Pendlerzuschlag von bis zu 290,00 € (*Ruhdorfer*, S 17).

Mit der Regelung des Pendlerzuschlages soll jenen Arbeitnehmern, die unter die Besteuerungsgrenze fallen und die daher von der Erhöhung der Pendlerpauschalien nicht profitieren, eine Abgeltung im Hinblick auf die Erhöhung der Mineralölsteuersätze gewährt werden (*Jakom/Kanduth-Kristen*, § 33 Rz 76, unter Verweis auf den Abänderungsantrag 13 XXIII. GP).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist es aus Sicht des Gesetzgebers nicht unsachlich, diese Erhöhung der "Negativsteuer" auf jene Gruppe von Steuerpflichtigen (= Pendler) zu beschränken, die für ihre Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte meist beträchtliche Wegstrecken zurückzulegen haben und denen daher idR überdurchschnittlich hohe Fahrtkosten erwachsen. Demgegenüber ist dies bei Steuerpflichtigen, die den pauschalen Freibetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen (§ 3 Abs.1 der VO), beziehen, idR nicht der Fall (wenn doch, steht ihnen der Pendlerzuschlag bei Vorliegen der übrigen

Voraussetzungen ebenso zu), weshalb eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung und somit kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegt.

Der Antrag des Bf. auf Stellung eines Normenprüfungsantrages an den Verfassungsgerichtshof betreffend § 33 Abs. 9 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2014 anzuwendenden Fassung (= idF BGBl. I Nr. 53/2013) wird daher abgewiesen.

Was den Antrag des Bf. auf Stellung eines Normenprüfungsantrages hinsichtlich § 33 Abs. 8 Z 2 2. Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) betreffend SV-Rückerstattung von maximal 500,00 € im Jahr bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, betrifft, ist festzuhalten, dass dieser Antrag aus den oa. Gründen und va. deshalb abzuweisen ist, weil jene Norm auf den hier vorliegenden Streitzeitraum 2014 gar nicht anzuwenden ist (sodass sich am oa. Ergebnis (Abweisung des Antrages auf Stellung eines Normenprüfungsantrages betreffend § 33 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016)) nichts ändert).

EINKOMMENSTEUER FUER 2014 (in €), ST.NR. B:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Y: 13.073,76 €

Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Tarifbesteuerte Einkünfte auf Grund Regelbesteuerungsoption: 610,32 €

Werbungskosten: - 229,28 €

Gesamtbetrag der Einkünfte: 13.454,80 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben): - 730,00 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988): - 243,00 €

Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung: - 2.280,00 €

Einkommen: 10.201,80 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

Bei einem Einkommen von 11.000,00 € und darunter: 0,00 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge: 0,00 €

Pensionistenabsetzbetrag: 0,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge: 0,00 €

Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) unter Berücksichtigung der Einschleifregelung: 53,69 €

Einkommensteuer:	53,69 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260):	- 388,73 €
Kapitalertragsteuer	- 138,07 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,11 €
Festgesetzte Einkommensteuer:	- 473,00 €
Abgabengutschrift:	473,00 €

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Vielmehr ergibt sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz (va. § 33 Abs. 8 EStG 1988, siehe oben).

Wien, am 10. November 2015