



GZ. RV/0076-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Helmut Strallhofer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 10. März 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wies in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (S 139.417,00), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (S 60.378,00) sowie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (S 250.210,00) aus. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit resultierten aus einer Pension der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten (steuerpflichtige Bezüge laut Kennzahl 245 des Lohnzettels S 205.822,00)

sowie aus einem Bezug der T. GesmbH (steuerpflichtige Bezüge gemäß Kennzahl 245 des Lohnzettels S 46.188,00).

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2001 zunächst das Werbungskostenpauschale in Höhe von S 1.800,00. Bei der Berechnung der Einkommensteuer brachte das Finanzamt neben dem allgemeinen Steuerabsetzbetrag noch den Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von S 4.000,00 sowie den Arbeitnehmerabsetzbetrag in Höhe von S 750,00 in Abzug und setzte die Einkommensteuer mit S 96.662,00 fest.

Der Bw. erhob Berufung und führte begründend aus, dass bei der Veranlagung kein Pensionistenabsetzbetrag gewährt worden sei, obwohl dieser im restlichen Ausmaß von S 750,00 zustehen müsste. Gemäß § 33 Abs. 6 (EStG 1988) habe ein Pensionist Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu S 5.500,00 jährlich, "soweit" die Absetzbeträge nach Absatz 5 (hier: Verkehrsabsetzbetrag von S 4.000,00 und Arbeitnehmerabsetzbetrag von S 750,00) nicht zustünden. Die übrigen Voraussetzungen des § 33 Abs. 6 seien gegeben, die Einschleifregelung komme nicht zum Tragen. Hätte der Gesetzgeber einen Ausschluss vom Pensionistenabsetzbetrag normieren wollen, sobald ein Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag bestehe, hätte er sich des Wortes "wenn" anstatt "soweit" bedienen müssen. Damit sei eindeutig klar, dass beide Absetzbeträge nebeneinander möglich seien. Das Wort "soweit" in § 33 Abs. 6 könne aber wohl auch nicht so verstanden werden, dass ein Pensionistenabsetzbetrag nur in der Höhe der Differenz der tatsächlich zustehenden Absetzbeträge des § 33 Abs. 5 zu den jeweiligen Höchstbeträgen zustehen, weil dann der Pensionistenabsetzbetrag höchstens S 4.750,00 betragen würde, wenn keine Absetzbeträge gemäß Abs. 5 zustünden. Der Betrag von S 5.500,00 in § 33 Abs. 6 hätte dann überhaupt keinen Sinn mehr. Damit könne sich das Wort "soweit" betragsmäßig nur auf die Höhe des Pensionistenabsetzbetrages von S 5.500,00 beziehen. Jede andere Auslegung sei entweder denkunmöglich oder nicht administrierbar. Der Bw. ersuche daher, die Veranlagung entsprechend zu korrigieren und den Differenzbetrag von S 750,00 (€ 54,50) gutzuschreiben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung und führte aus, dass Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag nach Ansicht des Finanzamtes den Pensionistenabsetzbetrag ausschließen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 in der für 2001 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von S 4.000,00 jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von S 750,00 jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Gem. § 33 Abs. 6 erster und dritter Satz EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 hat ein Steuerpflichtiger, soweit ihm die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 nicht zustehen, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu S 5.500,00 jährlich, wenn er Einkünfte oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 EStG 1988 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 6 EStG 1988 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von S 230.000,00 und S 300.000,00 auf Null.

Für die Beurteilung der Rechtsfrage, ob Arbeitnehmerabsetzbetrag bzw. Verkehrsabsetzbetrag und Pensionistenabsetzbetrag einander ausschließen, ist zunächst auf die Gestattungsgeschichte der anzuwendenden Gesetzesstelle einzugehen.

Bis einschließlich der gemäß BGBl. Nr.12/1993 gültigen Fassung des § 33 Abs. 6 hatte dieser folgenden Wortlaut: "Ein Pensionistenabsetzbetrag von S 5.500,00 jährlich steht dem Steuerpflichtigen zu, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne der § 25 Abs. 1 Z 3 oder Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 4 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu".

Mit der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 durch das BGBl. Nr. 818/1993 erhielt § 33 Abs. 6 folgende neue Fassung: "Soweit einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, hat er Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu S 5.500,00 jährlich, wenn 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 Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 4 bezieht. Bei Einkünften, die den

Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu."

Vom Finanzausschuss des Nationalrates wurde folgende Begründung zu dieser Neufassung des § 33 Abs. 6 festgehalten: "Die textliche Änderung gewährleistet, dass Pensionisten, die gleichzeitig einen Aktivbezug von einem ausländischen Arbeitnehmer beziehen (dafür steht mangels Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht zu), das für Arbeitnehmer spezifisch vorgesehene Absetzbetragsvolumen von S 5.500,00 ausschöpfen können."

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I Nr. 124/2003, kundgemacht am 19. Dezember 2003, wurde § 33 Abs. 6 EStG 1988 auf folgende Formulierung geändert: "Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu € 400,00 jährlich, wenn 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 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von € 16.715,00 und € 21.800,00 auf Null."

Im besonderen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist zu § 33 Abs. 6 EStG 1988 festgehalten: "Die Änderung stellt – entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz. 809 der Lohnsteuerrichtlinien 2002) – klar, dass der Pensionistenabsetzbetrag an die Stelle des Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrages tritt, sodass bei unterjährigem Eintritt in den Ruhestand eine über den Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag hinausgehende zusätzliche Inanspruchnahme eines Pensionistenabsetzbetrages nicht in Betracht kommt. Überdies wird der Verweis auf § 25 richtig gestellt."

Die Interpretation der textlichen Fassungen der Gesetzesstelle des § 33 Abs. 6 EStG 1988 sowie die Äußerungen des Gesetzgebers zu den einzelnen Änderungen bestätigen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach Arbeitnehmerabsetzbetrag bzw. Verkehrsabsetzbetrag und Pensionistenabsetzbetrag einander ausschließen: Schon die Begründung des Finanzausschusses zu § 33 Abs. 6 in der Fassung des BGBl. 1993/818 stellt zweifelsfrei auf "das für Arbeitnehmer spezifisch vorgesehene Absetzbetragsvolumen" von damals S 5.500,00 ab. Dieses sollte auch Pensionisten zustehen, die gleichzeitig einen Aktivbezug von einem ausländischen Arbeitnehmer (richtig wohl Arbeitgeber) bezogen und mangels Lohnsteuerabzug den Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht in Anspruch nehmen konnten. Gerade aus dieser Textierung des Finanzausschusses ist aber abzuleiten, dass auch im Falle des gleichzeitigen Bezuges

einer Pension und eines Aktivbezuges höchstens das für aktive Arbeitnehmer vorgesehene Absetzbetragsvolumen von S 5.500,00 auszuschöpfen war. Die Regelung, welche in ihrem Kern auch auf das gegenständliche Berufungsjahr 2001 anzuwenden ist, stellt also auf das für aktive Arbeitnehmer spezifisch vorgesehene Absetzbetragsvolumen ab.

Obschon die Summe aus Arbeitnehmerabsetzbetrag und Verkehrsabsetzbetrag für das Jahr 2001 mit S 4.750,00 um S 750,00 geringer ist als der Pensionistenabsetzbetrag von S 5.500,00, ergibt sich aus diesem wechselseitigen Ausschluss der Absetzbeträge jedoch kein Nachteil für den Bw.. Aufgrund des Vorliegens von Aktivbezügen steht dem Bw. neben dem Arbeitnehmerabsetzbetrag und dem Verkehrsabsetzbetrag noch das allgemeine Werbungskostenpauschale in Höhe von S 1.800,00 zu. Die Summe daraus in Höhe von S 6.550,00 liegt somit um S 1.050,00 höher als der Pensionistenabsetzbetrag.

Wenn man noch die vom Gesetzgeber im Abgabenänderungsgesetz 2003 als "Klarstellung" hervorgehobene neue Textierung des § 33 Abs. 6 in Betracht zieht, kann über die Auslegung des § 33 Abs. 6 in der für das Jahr 2001 anzuwendenden Fassung kein Zweifel mehr bestehen.

Die höchstgerichtliche Rechtssprechung (z.B. VwGH vom 20. Juni 1995, Zl. 92/13/0173) ist bis dato nur zur Rechtslage vor der Fassung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 durch BGBl Nr. 818/1993 ergangen. Für die gegenständliche Berufungsentscheidung musste daher die für das Jahr 2001 anzuwendende Fassung der Gesetzesstelle interpretiert werden.

Zu verweisen ist abschließend diesbezüglich auch auf die gleichlautende Literaturmeinung in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Stand 1. Oktober 2002, § 33 Tz. 59 und 63.

Die Berufung erwies sich als unbegründet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. September 2004