

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 1999 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Pensionistin; für die Jahre 1999 bis 2003 hat die Bw. Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung im Finanzamt eingereicht.

Nach diesen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung hat die Bw. außer ihren Pensionseinkünften keine Einkünfte bezogen und hat keine Ansprüche auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Alleinerzieherabsetzbetrag.

Am 17. Jänner 2005 hat das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 erlassen.

Am 19. Jänner 2005 hat das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2000 wegen Ausfertigungsfehler gem. § 293 BAO berichtigt.

Mit den für die Jahre 1999 – 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheiden hat das Finanzamt die Einkommensteuer mit jeweils 0 € festgesetzt.

Diese Einkommensteuerbescheide hat die Bw. mit der Berufung vom 9. Februar 2005 (im Finanzamt eingelangt: 15. Februar 2005) angefochten.

Anfechtungsgrund ist die Festsetzung der Einkommensteuer mit jeweils 0 €, die Bw. begeht die Gutschrift von sog. "Negativsteuern" für die Jahre 1999 – 2003.

Im den Berufungsausführungen - die geltend gemachten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sollen wegen des geringen Einkommens der Bw. unerhebliche Folgen auf eine eventuelle Refundierung (von Einkommensteuer) haben; die Bw. komme nicht in den vollen Genuss der Absetzbeträge wie des Pensionistenabsetzbetrages - hat die Bw. zwei Anträge gestellt.

#### 1. Antrag:

Die Bw. beantragt die Gutschrift der, aus der vollständigen Ausschöpfung des Pensionistenabsetzbetrages sich ergebenden, negativen, Einkommensteuer.

Bw.: *"Ob nun eine analoge Anwendung rein vom Gesetz her möglich ist oder nicht, ist nicht die eigentliche Sache, sondern dass der einen Gruppe der Erwerbstätigen (aktiven) eine Negativsteuer bis zu einer bestimmten Grenze zugestanden wird und den anderen Erwerbstätigen (Pensionisten) nicht, obwohl es in beiden Fällen um erwerbsspezifische Absetzbeträge geht. Ich fühle mich somit auf alle Fälle gegenüber den aktiven Arbeitnehmern ungleich behandelt. Diese haben einen Anspruch auf Negativsteuer ob eines ungenützten Absetzbetrages und ich nicht!"*

#### 2. Antrag:

Für den Fall, dass dem ersten Antrag der Bw. nicht stattgegeben wird, beantragt die Bw. die Berücksichtigung der von ihr getätigten Sonderausgaben und die Berücksichtigung ihrer außergewöhnlichen Belastungen in den Einkommensteuerbescheiden ihres Ehegatten (Versicherungsnummer und Steuernummer des Ehegatten werden von der Bw. in der Berufung bekannt gegeben).

Bw.: *"Laut Steuerbuch des BMF ist eine Geltendmachung der Ausgaben wie Unfallversicherung, Kirchenbeitrag für Ehegatten doch möglich! Denn prinzipiell ist es nicht zumutbar, dass eine Person, die geringe Einkünfte bezieht und trotzdem zusätzliche steuerliche absetzbare Ausgaben wie Aufwendungen für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit tätigen muss, diese Ausgaben im Rahmen der Steuererklärung mit keinen Cent vergolten bekommt. Das ist soziale Härte seitens des Gesetzgebers."*

Nach Ansicht der Bw. liege erstens unter anderem eine Ungleichbehandlung vor, wodurch die Einkommensteuerbescheide dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widersprechen sollen; deshalb werde der Antrag auf eine teilweise Refundierung dieses ungenützten Pensionistenabsetzbetrages als "Negativsteuer" gestellt. Weiters ergebe sich hinsichtlich des zweiten Antrages die Notwendigkeit einer Berichtigung der Einkommensteuerbescheide ihres Ehegatten im Hinblick auf die Geltendmachung der Sonderausgaben der Bw. und der außergewöhnlichen Belastungen der Bw.

Am 2. März 2005 hat das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen erlassen. Mit diesen Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt das Berufungsbegehren der Bw. mit folgender Begründung abgewiesen:

*"Eine Refundierung des Pensionistenabsetzbetrages als Negativsteuer iSd § 33 (8) Einkommensteuergesetz (EStG) ist nicht möglich. Beiträge für die Unfallversicherung bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern stellen keine Sonderausgaben im Sinne des § 18 (1) 2 EStG dar. Diese Aufwendungen können daher ebenso wenig bei Ihrem Ehegatten anerkannt werden, wie der Kirchenbeitrag, da dieser mit seinem eigenen Kirchenbeitrag den Höchstbetrag von 1.000 S ausschöpft. Ihr Einkommen liegt unter 40% des Familieneinkommens. Ihre tatsächlichen Krankheitskosten können daher von ihrem Ehepartner beantragt werden."*

Die Berufungsvorentscheidungen sind nicht rechtskräftig geworden; am 25. März 2005 hat die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1. Antrag auf Gutschrift der, aus der vollständigen Ausschöpfung des Pensionistenabsetzbetrages sich ergebenden, negativen, Einkommensteuer:**

Die Bw. beantragt die Gutschrift der, aus der vollständigen Ausschöpfung des Pensionistenabsetzbetrages sich ergebenden, negativen, Einkommensteuer.

Die Voraussetzungen für die Gutschrift von negativer Einkommensteuer hat der Gesetzgeber (ausschließlich) in § 33 Abs. 8 EStG 1988 normiert; § 33 Abs. 8 EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen lautet:

*"Ist die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens 5 000 S sowie der Arbeitnehmerabsetzbetrag in Höhe von höchstens 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) sowie der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz".*

*"Ist die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens 364 Euro [5 000 S] sowie bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 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 [1.500 S] jährlich, gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege*

*der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz" (BGBI I 2000/142 ab 2001, BGBI I 2001/59 ab 2002).*

Im vorzitierten Gesetzestext werden die Tatbestandsmerkmale aufgezählt, deren Vorhandensein die Gutschrift von Einkommensteuer erlaubt. Fehlt eines dieser Tatbestandsmerkmale, ist keine Negativsteuer gutzuschreiben.

Die in § 33 Abs. 8 EStG 1988 aufgezählten Tatbestandsmerkmale sind:

- Die errechnete Einkommensteuer ist negativ:

Das Vorliegen dieses Tatbestandsmerkmals ist in den Fällen zu überprüfen, in denen alle, in § 33 Abs. 8 EStG 1988 aufgezählten, Tatbestandsmerkmale auch vorhanden sind.

IdF musste der Unabhängige Finanzsenat nicht nachrechnen, ob die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens vor Abzug des Pensionistenabsetzbetrages eine positive oder eine negative Einkommensteuer ergibt: Dies deshalb, weil § 33 Abs. 8 EStG 1988 im Berufungsfall nicht anwendbar ist.

- Gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 ist negative Einkommensteuer gutzuschreiben, wenn ein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, den Alleinerzieherabsetzbetrag oder den Arbeitnehmerabsetzbetrag besteht:

Nach den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung hat die Bw. keine Ansprüche auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Alleinerzieherabsetzbetrag.

Nach der Sachlage im Berufungsfall hat die Bw. Pensionseinkünfte. Als Pensionistin hat die Bw. keinen Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag; sie hat aber einen Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag.

Die Absetzbeträge, die gut geschrieben werden dürfen, werden in § 33 Abs. 8 EStG 1988 taxativ aufgezählt. Da der Pensionistenabsetzbetrag in dieser Aufzählung fehlt, ist es nicht zulässig, den Pensionistenabsetzbetrag zur Gänze oder zumindest teilweise gutzuschreiben.

Das Berufungsbegehren, den Pensionistenabsetzbetrag zur Gänze oder zumindest teilweise gutzuschreiben, ist abzuweisen.

- Besteht ein Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag, sind Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 bis zu den in § 33 Abs. 8 EStG 1988 normierten Prozentsatz bzw. Höchstbeträgen gutzuschreiben.

Nach den Berufungsausführungen hat die Bw. beantragt, die in den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen geltend gemachten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zumindest teilweise gutzuschreiben.

Dieses Berufungsbegehren ist aus folgenden Gründen abzuweisen:

1. Die Bw. hat keinen Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag.
2. Bei den gutzuschreibenden Beträgen handelt es sich nicht um Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 sondern um Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 und außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988. Die Ausgaben, die gutgeschrieben werden dürfen, werden in § 33 Abs. 8 EStG 1988 taxativ aufgezählt. Da Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen in dieser Aufzählung fehlen, ist es nicht zulässig, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zur Gänze oder zumindest teilweise gutzuschreiben.

Für die Bw. wird durch die Nichtanwendung von § 33 Abs. 8 EStG 1988 in den Fällen, in denen ein Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag besteht, der Gleichheitsgrundsatz verletzt.

Nach geltender Rechtslage ist die Anwendung von § 33 Abs. 8 EStG 1988 in den Fällen, in denen ein Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag, jedoch keine Ansprüche auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, den Alleinerzieherabsetzbetrag oder den Arbeitnehmerabsetzbetrag bestehen, ausgeschlossen.

Unabhängig davon, ob die geltende Rechtslage den Gleichheitsgrundsatz verletzt oder nicht, ist der Unabhängige Finanzsenat an diese Rechtslage gebunden und hat diese Rechtslage in seinen Berufungsentscheidungen anzuwenden.

## **2. Antrag, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in den Einkommensteuerbescheiden des Ehegatten zu berücksichtigen:**

In der Berufung hat die Bw. für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat ihrem Berufungsbegehren nicht stattgibt, den Eventualantrag gestellt, die in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen in den Einkommensteuerbescheiden des Ehegatten zu berücksichtigen.

In diesem Berufungsverfahren sind ausschließlich Anträge zu behandeln, die sich auf die im gegenständlichen Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide beziehen.

Da der Eventualantrag nicht für die in diesem Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide gestellt worden ist, hatte der Unabhängige Finanzsenat über diesen Antrag in seiner Berufungsentscheidung nicht zu entscheiden.

Wien, am 24. Mai 2005