

solches Bemühen schließt Willkür aus, selbst wenn die Behörde geirrt haben sollte (vgl. Slg. 6680/1972 und die dort angeführte Vorjudikatur).

3. Die behauptete Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Bundesbürger vor dem Gesetz und auch eine Verletzung von Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm haben durch den angefochtenen Bescheid somit nicht stattgefunden. Eine Verletzung anderer verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte ist im Verfahren nicht hervorgekommen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

8003

EStG 1972; keine Bedenken gegen die Bestimmungen des § 16 Abs. 3, § 33 Abs. 9, § 57 Abs. 7 betreffend den Pensionistenabsetzbetrag

Erk. v. 14. März 1977, B 79/75

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

I. 1. a) Der Bf. bezieht als Steuerberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit und wird daher zur Einkommensteuer veranlagt.

Neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit bezieht er von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten eine Pension, deren Höhe im Jahre 1973 24 775 S betrug. Daraus ergab sich nach Abzug der Beiträge zur Sozialversicherung und der steuerfreien Sonderzahlungen eine Lohnsteuerbemessungsgrundlage von 20 451 S, nach der eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Lohnsteuer nicht entstanden war. Dies hatte zur Folge, daß auch der Pensionistenabsetzbetrag in der Höhe von 1500 S zufolge der Bestimmung des § 33 Abs. 9 bzw. § 57 Abs. 7 EStG 1972, BGBl. 440/1972 (um dieses Gesetz handelt es sich, wenn im folgenden neben der Paragraphenbezeichnung nicht ausdrücklich ein anderes Gesetz angeführt ist), nicht in Abzug gebracht werden konnte.

In der Einkommensteuererklärung 1973 setzte der Bf. den Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 in der Höhe von 3 276 S ab und ermittelte so die Höhe der der Veranlagung zugrundelegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 17 175 S.

b) In dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für OÖ, Berufungssenat III, vom 31. Jänner 1975, Z. 4/4/2-BKa/

Sm – 1975, wurde bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1973 die Absetzung des Werbekostenpauschbetrages nicht anerkannt und der Ermittlung der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von 20 451 S zugrunde gelegt.

In der Begründung des Bescheides wird ausgeführt, daß gemäß den §§ 16 Abs. 3, 33 Abs. 9 und 57 Abs. 7 für Einkünfte, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründeten, der Werbungskostenpauschbetrag nicht zustehe. Gerade durch den Gebrauch des Wortes „Anspruch . . . begründen“ habe der Gesetzgeber zum unmißverständlichen Ausdruck gebracht, daß die Erzielung von Pensionseinkünften als solche das ausschlaggebende Kriterium für den Ausschluß des Werbungskostenpauschales darstelle, also nicht der tatsächliche Abzug des Pensionistenabsetzbetrages. Hierzu gehe aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervor, daß der Pensionistenabsetzbetrag eine steuerliche Entlastung von Pensionsbeziehern aus sozialen Gründen bezwecke. Der gleichzeitige Ausschluß des Werbungskostenpauschbetrages habe seine Ursache darin, daß der Gesetzgeber unterstellt habe, daß bei Pensionisten mit Erzielung der Pension begrifflich keine Werbungskosten verbunden sein könnten, die unter das Werbungskostenpauschale fielen (siehe Schuber-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Anm. 38 zu § 33 Abs. 9).

Kraft dieser „authentischen Interpretation in der Regierungsvorlage“ könne die vom Berufungswerber zum Ausdruck gebrachte Meinung, daß sinnvoller Weise nur der tatsächliche Abzug des Pensionistenabsetzbetrages von Bedeutung sein könne, als widerlegt gelten. Daran könne auch der Hinweis auf den Abschnitt 19 der Lohnsteuerrichtlinien nichts ändern, weil dieser nur für die Lohnsteuer gelte.

Abschnitt 94 der für die Veranlagung geltenden Einkommensteuerrichtlinien 1972 bestimme in Abs. 2 wörtlich, daß für die in § 33 Abs. 9 genannten Pensionseinkünfte der Werbungskostenpauschbetrag nicht zustehe, ohne Rücksicht darauf, ob und in welcher Höhe der Pensionistenabsetzbetrag auch tatsächlich berücksichtigt worden sei.

Überdies bedeute die vom Berufungswerber zitierte Regelung im Abschnitt 19 der Lohnsteuerrichtlinien 1972 keine Besserstellung der Bezieher mehrerer Pensionen, weil bei diesen durch die gemäß § 54 gebotene Zurechnung (z. B. 1014 S bei der zweiten Lohnsteuerkarte) sämtliche in die Lohnsteuertabelle eingebauten Absetzbeträge, darunter auch das Werbungskostenpauschale (273 S monatlich) wieder ausgeglichen würden. Es solle durch die Lohnsteuerrichtlinien nur klargestellt werden, daß über die Zurechnung gemäß § 54 hinaus nicht auch noch die Tabelle selbst um den eingebauten Pauschalbetrag erhöht angewendet werde (siehe auch Werner-Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, Abschnitt 17 Tz/65).

2. Gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für OÖ vom 31. Jänner 1975, Z. 4/4/2 – BKa/Sm – 1975, richtet sich die gemäß Art. 144 B-VG erhobene Beschwerde an den VfGH. In der Beschwerde wird eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums geltend gemacht.

II. Der VfGH hat erwogen:

1. a) In der Beschwerde wird ausgeführt, daß der bel. Beh. bei Erlassung des angefochtenen Bescheides folgende Denkfehler unterlaufen seien:

Die bel. Beh. habe erstens übersehen, daß die Pensionen nicht nur im Wege der Lohnsteuereinhebung, sondern auch durch Jahresausgleich oder Veranlagung besteuert werden könnten, und zweitens daß bei Vorhandensein von zwei oder mehreren Pensionen auch mehrere Lohnsteuerkarten vorliegen müßten.

In diesen Fällen müsse in der Regel ein Jahresausgleich durchgeführt werden, wobei die Hinzurechnung gemäß § 54 automatisch wegfielen, „demgegenüber aber der Werbungskostenpauschale“ (richtig müßte es heißen: Werbungskostenpauschbetrag), der auf der zweiten Lohnsteuerkarte eingetragen sei (siehe ESt-Richtlinien im § 57), verbleibe. Es führe dann eben i. S. der Auslegung der bel. Beh. zur Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dadurch, daß nur der Bezieher von zwei oder mehreren Pensionen, von denen eine lohnsteuerpflichtig sei, sowohl in den Genuß des Pensionistenabsetzbetrages wie auch des Werbungskostenpauschales kommen könne.

Ein weiterer Denkfehler sei der bel. Beh. insoweit unterlaufen, als sie der Meinung gewesen sei, daß der Gesetzgeber unterstellt habe, daß bei Pensionisten mit der Erzielung der Pension begrifflich keine Werbungskosten verbunden sein könnten, die unter das Werbungskostenpauschale fielen.

Es sei denkunmöglich, daß der Gesetzgeber so etwas unterstellen habe können, nachdem vor der Einführung des Pensionistenabsetzbetrages den Pensionisten das Werbungskostenpauschale zugestanden sei. Auch ohne Rücksicht darauf bestehe kein Zweifel, daß die Pensionsbezieher Werbungskosten haben könnten, z. B. Rechts- und Beratungskosten bei Streitigkeiten um die Höhe der Pensionsbezüge usw.

Die bel. Beh. als Berufungsinstanz sei nicht an die Ansicht des BM für Finanzen gebunden gewesen, das in den Einkommensteuerrichtlinien 1972 die Ansicht vertreten habe, daß für die in § 33 Abs. 3 genannten Pensionseinkünfte das Werbungskostenpauschale nicht zustehe, auch ohne Rücksicht darauf, ob und in welcher Höhe der Pensionistenabsetzbetrag auch tatsächlich berücksichtigt worden sei, weil diese Auslegung des Gleichheitsgrundsatzes der Verfassung widerspreche.

Es müsse sowohl dem BM für Finanzen wie auch der bel. Beh. auffallen, daß es gegen den Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz verstoße, wenn man dem Bezieher von zwei oder mehreren Pensionen sowohl den Pensionistenabsetzbetrag wie auch das Werbungskostenpauschale gewähre, demgegenüber aber dem Bezieher einer Kleinpension weder der einen noch den anderen Freibetrag zuerkenne.

Es sei auch denkunmöglich anzunehmen, daß der Gesetzgeber durch die Einführung des Pensionistenabsetzbetrages gerade die Bezieher von Kleinpensionen, welche diese Begünstigung wegen zu niedriger Pensionen nicht in Anspruch nehmen könnten, auch noch durch Verlust des Werbekostenpauschales schlechter stellen wolle als vor der Einführung dieser Begünstigung.

Durch den angefochtenen Bescheid sei der Bf. „in seinem Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden, weil die belangte Behörde durch denkunmögliche Auslegung der §§ 16 Abs. 3, 33 Abs. 9 und 57 Abs. 7 EStG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen“ habe.

b) Im Hinblick auf diese nicht immer klaren Ausführungen des Bf. hat der VfGH zunächst die Frage geprüft, ob Bedenken gegen die gesetzlichen Grundlagen des angefochtenen Bescheides, im besonderen gegen die angewendeten Bestimmungen des EStG 1972 bestehen.

Der VfGH sieht keine Veranlassung, von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmungen einzuleiten.

aa) Der Gesetzgeber hat bei der Erlassung des EStG 1972 zur steuerlichen Entlastung der Bezieher von Pensionen, das sind Steuerpflichtige, die Bezüge oder Vorteile i. S. des § 25 Abs. 1 Z. 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge i. S. des § 25 Abs. 1 Z. 3 oder Ruhe-(Versorgungs-)bezüge i. S. des § 25 Abs. 1 Z. 4 beziehen, aus sozialen Gründen im § 33 Abs. 9 bzw. § 57 Abs. 7 den Pensionistenabsetzbetrag vorgesehen (siehe die EB zur RV des EStG 1972, 474 BlgNR, XIII. GP). Dieser Absetzbetrag hat in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung des Gesetzes jährlich 1500 S betragen.

Für den Personenkreis, der Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag hat, soll hingegen der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 von 3276 S jährlich in Wegfall kommen. Der Gesetzgeber ist dabei von der Auffassung ausgegangen, daß bei Pensionisten mit der Erzielung einer Pension begrifflich keine Werbungskosten verbunden sein können, die unter das Werbungskostenpauschale fallen.

Demnach hat der Gesetzgeber für eine Gruppe der Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit den Abzug des Werbungskostenpauschbetrages (§ 16 Abs. 3) vorgesehen, eine andere Gruppe der

Bezieher solcher Einkünfte, nämlich die Bezieher der Pensionen, davon ausgeschlossen.

Die Annahme des Gesetzgebers, daß bei Pensionisten mit der Erzielung der Pension in der Regel keine Werbungskosten verbunden sein können, die unter das Werbungskostenpauschale fallen, findet ihre Begründung in dem Umstand, daß der Bezug von Pensionseinkünften nicht auf einer mit laufenden Werbungskosten verbundenen Tätigkeit, sondern auf dem Bestand eines den Anspruch auf Pension begründenden Beschäftigungsverhältnisses vor der Pensionierung beruht. Demnach liegt darin eine sachliche Rechtfertigung für die Regelung, nach der den Beziehern von Pensionen – im Gegensatz zu den sonstigen Beziehern von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – die Absetzung eines Werbungskostenpauschbetrages nicht ermöglicht wird, wobei ihnen aber die Geltendmachung von entstandenen Werbungskosten im Einzelfall durchaus offen bleibt.

An der sachlichen Rechtfertigung dieser Regelung vermag der Umstand, daß nach einer früheren gesetzlichen Regelung den Beziehern von Pensionen die Absetzung eines Werbungskostenpauschbetrages in gleicher Weise zugestanden war wie den übrigen Beziehern von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, nichts zu ändern.

bb) Der vom Gesetzgeber als Begünstigung für die Bezieher von Pensionen vorgesehene Pensionistenabsetzbetrag kann nach § 33 Abs. 9 zweiter Satz nur in der Höhe in Abzug gebracht werden, in der er beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt wurde. Diese Regelung hat zur Folge, daß bei den Beziehern von Pensionen, bei denen – wie bei der vom Bf. bezogenen Pension – wegen der niedrigen Höhe der sich ergebenden Lohnsteuerbemessungsgrundlage eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Lohnsteuer nicht entsteht, der Pensionistenabsetzbetrag überhaupt keine Auswirkungen zeitigen kann.

Durch diese Regelung wird bewirkt, daß mit dem Pensionistenabsetzbetrag ausschließlich die steuerliche Belastung (Lohnsteuer) von Pensionsbezügen, nicht aber auch die steuerliche Belastung anderer Einkünfte, die von einem Steuerpflichtigen neben Pensionsbezügen erzielt werden, vermindert wird. Eine solche Minderung ist selbstverständlich nicht mehr möglich, wenn aus den Pensionsbezügen wegen ihrer niedrigen Höhe eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Lohnsteuer überhaupt nicht entstanden ist (vgl. auch § 57 Abs. 8).

Die nach der Behauptung des Bf. im § 33 Abs. 9 zweiter Satz enthaltene Differenzierung, wonach bestimmte Bezieher von (niedrigen) Pensionen überhaupt nicht in den Genuß des Pensionistenabsetzbetrages kommen können, ist demnach schon begrifflich nur die Folge des Umstandes, daß ein Steuerabsetzbetrag nur insoweit denkbar ist, als eine Steuerpflicht überhaupt entsteht; eine Gleichheitswidrigkeit kann auch

im Hinblick darauf, daß diese Regelung für alle Bezieher von Pensionen in gleicher Weise gilt, darin nicht gelegen sein.

cc) Nun können die Ausführungen des Bf. allerdings auch so verstanden werden, daß eine Gleichheitswidrigkeit auch deswegen vorliege, weil beispielsweise bei der Veranlagung eines Steuerpflichtigen, der – wie der Bf. – neben Einkünften aus selbständiger Arbeit eine Pension bezieht, nach deren Höhe eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Lohnsteuer nicht entsteht, ein Pensionistenabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden könne, demgegenüber aber beim Bezug eines Einkommens in gleicher Höhe wie die Pension aus nichtselbständiger Arbeit auf Grund eines bestehenden Dienstverhältnisses die Absetzung des Werbungskostenpauschbetrages nach § 16 Abs. 3 möglich sei; dadurch werde eine Verminderung der Summe der zu versteuernden Einkünfte und damit eine Verminderung des zu entrichtenden Steuerbetrages bewirkt, was beim Bezieher der Pension nicht zutreffe. Aus diesem Grunde vermeint der Bf., müßte dann, wenn beim Bezug einer Pension im Zusammenhang mit dem Bezug von anderen Einkünften eine Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages nicht möglich sei, die Absetzung des Werbungskostenpauschbetrages erfolgen können.

Der VfGH kann auch diese Bedenken nicht teilen; denn es verstößt – wie aus den Ausführungen unter lit. aa hervorgeht, nicht gegen das Gleichheitsgebot, wenn vom Gesetzgeber die Möglichkeit der Absetzung eines Werbungskostenpauschbetrages für Bezieher von Pensionen überhaupt nicht vorgesehen wurde. Vom Standpunkt des Gleichheitssatzes aus besteht demnach auch keine Notwendigkeit, die Absetzung des Werbungskostenpauschbetrages für Fälle vorzusehen, in denen die Bestimmungen über den Pensionistenabsetzbetrag zwar anzuwenden sind, ein Abzug des Pensionistenabsetzbetrages aber deswegen nicht möglich ist, weil eine Verpflichtung zur Entrichtung eines Steuerbetrages aus dem Pensionseinkommen allein überhaupt nicht entstanden ist. Die vom Bf. behauptete Differenzierung zwischen Beziehern von (niedrigen) Pensionen und Beziehern von (niedrigen) Einkommen aus nicht selbständiger Arbeit auf Grund eines bestehenden Dienstverhältnisses, die jeweils daneben Einkünfte aus selbständiger Arbeit haben, ist somit nicht unsachlich.

dd) Des weiteren können die Ausführungen des Bf. auch so verstanden werden, daß die Regelung über den Pensionistenabsetzbetrag mit dem Gleichheitsgebot in Widerspruch stehe, weil eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung unter den Beziehern von Pensionen geschaffen worden sei, je nachdem ob die Besteuerung einer Pension durch Abzug der Lohnsteuer vom Arbeitslohn, durch Veranlagung oder im Wege über den Jahresausgleich erfolge, und ob ein Anspruch auf

einen Pensionsbezug oder auf mehrere Pensionsbezüge bestehe. Bezieher einer Pension könnten einen Anspruch auf den Werbungskostenpauschbetrag nicht geltend machen, während für Bezieher von zwei oder mehreren Pensionen sowohl die Inanspruchnahme des Pensionistenabsetzbetrages als auch des Werbungskostenpauschbetrages möglich sei.

Der VfGH vermag weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zusammenhang der Regelung über den Pensionistenabsetzbetrag die vom Bf. behauptete Differenzierung abzuleiten. Der Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag ist im Gesetz ausschließlich an den Bezug einer Pension gebunden. Er besteht unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige eine Pension oder mehrere Pensionen bezieht; er besteht nur einmal und unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige neben der Pension sonstige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder ein Einkommen aus den übrigen Einkunftsarten i. S. des § 2 Abs. 3 bezieht. In gleicher Weise gilt, daß für Einkünfte, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zusteht. Es bestehen demnach für alle Bezieher von Pensionen gleiche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung des Pensionistenabsetzbetrages.

Beim Bezug mehrerer Pensionen sind beim laufenden Steuerabzug vom Arbeitslohn Hinzurechnungsbeträge zu berücksichtigen (§ 54). Für die Fälle eines nachfolgenden amtswegigen Jahresausgleiches oder einer Veranlagung, in denen die Hinzurechnungsbeträge des § 54 zum Wegfall kommen, ist auch der Werbungskostenpauschbetrag nach dem Gesetz nicht zu berücksichtigen (vgl. Nolz, Pensionistenabsetzbetrag und Werbungskostenpauschbetrag bei Bezug mehrerer Pensionen, SWK 1976, 166 und die dort angeführte Literatur und Judikatur). Sofern sich bei der Einhebung im Abzugswege irgendwelche Abweichungen ergeben, kann der Jahresausgleich durchgeführt werden.

Es ergibt sich somit zusammenfassend, daß Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Rechtsvorschriften wegen eines Verstoßes gegen den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz unter dem Gesichtspunkt des vorliegenden Beschwerdefalles nicht entstanden sind.

Daraus folgt, daß der Bf. wegen einer Verfassungswidrigkeit der dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Rechtsvorschriften weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen Rechten verletzt worden ist.

2. Bei der verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Rechtsvorschriften könnte der Bf. im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht der Gleichheit

aller Staatsbürger vor dem Gesetz nur verletzt sein, wenn die Behörde dem Gesetz entweder einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder aber Willkür geübt hätte.

Daß die von der Behörde vorgenommene Auslegung des Gesetzes nicht gleichheitswidrig ist, ergibt sich aus den obigen Ausführungen. Ein willkürliches Vorgehen der bel. Beh. wurde vom Bf. nicht behauptet. Auch der VfGH findet keinen Anhaltspunkt für eine derartige Annahme.

3. Bei der verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der dem Bescheid zugrundeliegenden Rechtsvorschriften könnte der Bf. ferner im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums nur durch eine denk unmögliche Anwendung des Gesetzes, die einer Gesetzlosigkeit gleichkommt, verletzt worden sein.

Der Bf. sieht eine solche denk unmögliche Anwendung vor allem darin, daß der geltend gemachte Werbungskostenpauschbetrag bei Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht berücksichtigt worden sei, obwohl die Absetzung des Pensionistenabsetzbetrages nicht in Betracht gekommen sei.

Aus den vorstehenden Ausführungen (Z. 1 lit. b) ergibt sich jedoch, daß der von der bel. Beh. eingenommene Standpunkt durchaus denkmöglich ist. Ob das Gesetz auch richtig angewendet wurde, ist nicht vom VfGH, sondern vom VwGH zu prüfen.

Der Bf. ist demnach nicht im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden.

4. Die Verletzung eines sonstigen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes ist vom Bf. nicht behauptet worden und im Verfahren vor dem VfGH auch nicht hervorgekommen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.