

Alter und Recht

WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaft
und Recht
(Herausgeber)

Linde

2012

Das Alter im Steuerrecht

*Michael Lang*¹

- I. Lebensalter und Steuer
- II. Die Wirkungen der einkommensteuerlichen Tarifvorschriften
- III. Die Wirkungen der „neutralen“ Regelungen über die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage
- IV. Die ausdrücklich für Pensionisten geltenden Regelungen
- V. Die ausdrücklich nach Lebensalter differenzierenden steuerlichen Vorschriften
- VI. Würdigung

I. Lebensalter und Steuer

Das Thema Alter und Steuern könnte unter unterschiedlichen Gesichtspunkten behandelt werden. In verschiedenen Steuern spielen Vorschriften, deren Anwendung vom Lebensalter abhängt, eine Rolle: Beispielhaft will ich auf Regelungen des GrunderwerbsteuerG und des UmsatzsteuerG hinweisen: Nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG sind bestimmte unentgeltliche Erwerbe von der Grunderwerbsteuer bis zu einem Wert von € 365.000,- befreit, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber im Falle einer Zuwendung unter Lebenden das 55. Lebensjahr vollendet hat. Nach § 10 Abs 1 Z 14 UStG unterliegen Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Fortbildungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen, dem ermäßigten Steuersatz. Sie sind gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG unecht befreit, wenn sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden.

Ich will mich hingegen auf die Einkommensteuer konzentrieren und dabei zunächst die Vorschriften über den Tarif und die Bemessungsgrundlage behandeln. Die Anwendung der meisten der maßgebenden Regelungen hängt nicht vom Lebensalter des Steuerpflichtigen ab. Dennoch – oder gerade deshalb – möchte ich sie näher untersuchen: Sie differenzieren zwar formal nicht nach dem Alter, wirken sich je nach Lebensphase aber möglicherweise unterschiedlich auf die Einkommensteuerbelastung der Betroffenen aus. In weiterer Folge will ich schließlich exemplarisch einige jener einkommensteuerlichen Vorschriften in den Blick neh-

¹ Herrn *Sebastian Pfeiffer* LL.M. danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 12. Jänner 2012 abgeschlossen.

men, die entweder an den Status des „Pensionisten“ oder überhaupt an das Alter der Einkommensbezieher anknüpfen.

II. Die Wirkungen der einkommensteuerlichen Tarifvorschriften

Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen, das als Indikator der Leistungsfähigkeit gesehen wird. Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten werden zusammengefasst, positive und negative Ergebnisse ausgeglichen und das solcherart ermittelte Einkommen dem Tarif unterworfen. Der einkommensteuerliche Tarif ist – ebenfalls aus Leistungsfähigkeitsüberlegungen – progressiv gestaltet. Indikator der Leistungsfähigkeit ist das Einkommen. Die Steuersätze orientieren sich ausschließlich an der Höhe des Einkommens. Das Alter spielt dabei – zumindest auf den ersten Blick – keine Rolle.

Das Einkommen wird jeweils für ein Kalenderjahr ermittelt. Im Fachschrifttum wird darin eine notwendige Durchbrechung des Systems gesehen: Idealerweise sollte die Leistungsfähigkeit über die gesamte Lebensspanne des Steuerpflichtigen erfasst werden. Aus administrativen und fiskalischen Gründen muss sich der Gesetzgeber aber auf eine bestimmte Periode beschränken. Der Tarif kann daher nicht anders als jeweils gesondert auf das innerhalb einer bestimmten Periode bezogene Einkommen angewendet werden.

Die österreichische Rechtsordnung stellt dementsprechend auf das Jahreseinkommen ab. Neben dem auf betriebliche Einkünfte beschränkten Verlustvortrag gibt es nur wenige andere Möglichkeiten – wie zB jene, bestimmte Aufwendungen nach § 28 EStG auf mehrere Perioden zu verteilen – die Ergebnisse einkommensstärkerer und einkommensschwächerer Jahre auszugleichen. Sind Veräußerungsgewinne auf Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern in mehreren Perioden zurückzuführen, werden sie aber dennoch nur in einer bestimmten Periode schlagend und wirken dann progressionserhöhend. In bestimmten Fällen versucht der Gesetzgeber diese Effekte durch Progressionsermäßigungen abzumildern.

Die Prämisse, die Abschnittsbesteuerung wäre als notwendiges Übel hinzunehmen, wurde angezweifelt: *Vickrey* hat – am Beispiel des US-Steuerrechts – vorgeschlagen, die Einkommensteuer laufend zu erheben, und nach jeder weiteren Periode das zusätzlich erwirtschaftete Einkommen dem zuvor erwirtschafteten zuzuschlagen, den Tarif anzupassen und die bisher geleisteten Einkommensteuerzahlungen als Vorauszahlungen anzusehen, den unterschiedlichen Zeitpunkten bisheriger Steuerzahlung Rechnung zu tragen und auf diese Weise den erforderlichen Nachzahlungs- oder Guthabenbetrag an Einkommensteuer festzustellen.² Andere

² *Vickrey*, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, *The Journal of Political Economy* 1939, 379 (383 ff). Die Vorteile, die sich aus dieser Durchrechnung ergeben, sind umso höher, je näher sich der Steuerpflichtige an der Schwelle zur höheren Progressionsrate befindet sowie der Varianz des jährlichen Einkommens. Vgl *Liebman*, Should Taxes Be Based on Lifetime Income? (2003) 22.

Autoren haben dafür plädiert, Steuerpflichtigen zumindest über Antrag zu ermöglichen, das Einkommen von zwei oder mehr Jahren zusammenzufassen und es für Besteuerungszwecke gleichmäßig auf diese betroffenen Perioden zu verteilen.³ Andere sprechen sich dafür aus, Wahlmöglichkeiten für Niedrigverdiener anzubieten, da diese von einer Einkommensvolatilität am härtesten getroffen werden.⁴

Es liegt auf der Hand, dass dann, wenn man verschiedene Personen mit demselben Lebenseinkommen miteinander vergleicht, jene Personen, die über einen möglichst langen Zeitraum möglichst konstante Einkommen beziehen, von einem wie in Österreich praktizierten System tendenziell profitieren: Wer ein – über mehrere Perioden hinweg betrachtet – schwankendes Einkommen bezieht, zahlt insgesamt weniger Einkommensteuer: Die Einkommensteuerbelastung eines Steuerpflichtigen, der in zwei Jahren pro Jahr € 50.000,- bezieht, ist deutlich geringer als die desjenigen, dessen Einkommen in einem Jahr € 100.000,- betragen hat, im zweiten Jahr aber null. Menschen, deren Einkommenshöhe über die Zeitschiene fluktuiert, sind gegenüber denjenigen mit konstant hohem Einkommen benachteiligt, wenn sie insgesamt ein gleich hohes Lebenseinkommen beziehen.⁵ Dies kann Eltern treffen, die sich aus dem Erwerbsprozess für einige Zeit herausnehmen, um sich auf die Kindererziehung zu konzentrieren, dann aber in späteren Phasen mit gesteigertem Engagement und finanziellem Erfolg ihrer beruflichen Tätigkeit nachgehen.⁶ Genauso können Menschen, die sich über einen bestimmten Zeitraum pflegebedürftiger Angehöriger widmen, um dann wieder einem Broterwerb nachgehen, unter diesen steuerlichen Nachteilen zu leiden haben. Diese diskriminierende Behandlung kann auch volkswirtschaftlich schädlich sein. Dadurch kann die Risikobereitschaft gesenkt werden. Dies kann zum Rückgang von Innovationen führen.⁷

Menschen, die schon mit 16 Jahren im Erwerbsleben stehen, sind – aus dem Blickwinkel der Gesamtsteuerbelastung – gegenüber anderen, die nach einer umfangreichen Ausbildung erst mit 30 Jahren zu arbeiten beginnen, im Vorteil, wenn sie insgesamt dasselbe Lebenseinkommen erzielen: Die erstgenannte Gruppe verdient bezogen auf jedes Jahr weniger und hat daher einen geringeren Steuerbetrag zu zahlen als die zweitgenannte Gruppe, bei der sich das Lebensein-

³ *Moss*, Income Distribution Issues viewed in a lifetime Income Perspective, *Review of Income and Wealth* 1978, 119 (134); *Batchelder*, Taxing the Poor: Income Averaging Reconsidered, *Harvard Journal on Legislation* 2003, 395 (397); *Soled*, A Proposal to Lengthen the Tax Accounting Period, *American Journal of Tax Policy* 1997, 35 (62).

⁴ *Buchanan*, The Case against Income Averaging, *Virginia Tax Review* 2006, 1151 (1199 f); *Batchelder* (FN 3) 397 und 421.

⁵ Horizontal equity, vgl bspw *Schmalbeck*, Income Averaging after Twenty Years: A Failed Experiment in Horizontal Equity, *Duke Law Journal* 1984, 509 (546); *Soled* (FN 3) 56; *Steiger*, On the Theoretical Equity of an Averaging Concept for Income Tax Purposes, *13 Tax Law Review* 211 1957, 211; *Liebman* (FN 2) 3; *Batchelder* (FN 3) 395.

⁶ Vgl *Buchanan* (FN 4) 1203.

⁷ Vgl *Schmalbeck* (FN 5) 527 f.

kommen auf eine viel geringere Zahl von Jahren verteilt und das Jahreseinkommen daher höher ist.

Das österreichische Steuersystem bewirkt, dass ältere Menschen, die eine Pension beziehen, diese Pension in jenen Perioden zu besteuern haben, in denen sie tatsächlich bezogen wird. Pensionsbeiträge, die in Zeiten aktiver Erwerbstätigkeit bezahlt werden, sind beim leistenden Arbeitgeber und Arbeitnehmer abzugsfähig. Auch andere Systeme sind denkbar und werden in manchen Staaten praktiziert: Die Anwartschaft auf die Pension könnte in jenen Zeiträumen Steuer auslösen, in denen die pensionsbegründende Erwerbstätigkeit ausgeübt wird: Pensionsbeiträge wären nicht zwingend einkommensmindernd anzusetzen. Das Konzept des EStG führt dazu, dass Pensionen nicht in den Perioden der Erwerbstätigkeit progressionserhöhend wirken, sondern in späteren Perioden erfasst werden.

Die einkommensteuerlichen Regelungen bieten auch andere Möglichkeiten, Einkünfte in spätere Perioden zu verlagern: So können unter bestimmten Voraussetzungen Zahlungen an Pensionskassen abgezogen werden und müssen erst bei späterer Auszahlung versteuert werden. In den Fällen, in denen Arbeitgeber Beiträge leisten, kommt es aufgrund ausdrücklicher Regelungen auch nicht zur Steuerpflicht.⁸ Diskutiert wurde in diesem Zusammenhang insbesondere die Bezugsumwandlung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn der Pensionskassenbeitrag zusätzlich zu diesen Bezügen geleistet wurde. Abgestellt wird nach hA auf das Zuflussprinzip.⁹ In diesem Sinne liegen Einkünfte vor, wenn Geld oder geldwerte Vorteile aus einer Einkunftsquelle des § 25 EStG zufließen. Maßgeblich ist, ob der Empfänger über eine Einnahme wirtschaftlich disponieren kann.¹⁰ Die Dispositionsmöglichkeit umfasst insb auch Bezugsansprüche, die erst in Zukunft entstehen (sog Vorausverfügung).¹¹ Da vom Lohnsteuerabzug nur Zuflüsse erfasst sind, führt zwangsläufig nicht jede Vorausverfügung zur Lohnsteuerpflicht.¹² Verzichtet ein Arbeitnehmer auf einen Teil seines Bezuges im Gegenzug zur Zusage eines anderen Bezuges, fließt nur noch der neu zugesagte Bezugsteil zu.¹³ Weist der Arbeitnehmer den Arbeitgeber an, bereits entstandene Bezüge an die Pensi-

⁸ § 26 Z 7 lit a TS 1 EStG.

⁹ *Gassner*, Die lohnsteuerliche Behandlung „arbeitnehmerfinanzierter“ Pensionskassenbeträge des Arbeitgebers, in: 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien-FS (1998) 417; *Gassner*, Thema II: International Tax Aspects of Deferred Remuneration, IStR 2000, 486 (488).

¹⁰ *Baldauf*, § 19, in: *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG⁴ (2011) Rz 8; VwGH 29.04.2010, 2007/15/0293; 19.06.2002, 98/15/0142.

¹¹ *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht (1983) 28 f.

¹² *Gassner*, „Deferred Compensation“ und Pensionskassenerlaß, SWK 1998, 675 (679); *Gassner*, 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien-FS (FN 9) 418.

¹³ *Doetsch/Emmet/Kaether*, Die „arbeitnehmerfinanzierte“ Betriebspension – Gestaltung, Vorteilhaftigkeit und Bilanz Auswirkungen von Deferred Compensation, RdW 1997, 19 (21); *Gassner*, 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien-FS (FN 9) 419; aA UFS 02.09.2004, RV/1144-W/02; 18.02.2004, RV/1784-L/02, die durch die Änderung des § 26 Z 7 lit a letzter Satz die Intention des Gesetzgebers als Klarstellung einer bereits eindeutigen Rechtslage sehen.

onskassa einzuzahlen, liegt dieser Fall jedoch nicht vor.¹⁴ Es liegt eine Einkommensverwendung des Arbeitnehmers vor, für deren steuerliche Berücksichtigung der Sonderausgabenabzug gem § 18 Abs 1 Z 2 EStG in Frage kommt.¹⁵ Wird hingegen vereinbart, dass die zukünftigen Bezüge herabgesetzt, an Stelle dessen aber ein Arbeitgeberbeitrag an die Pensionskasse tritt, kann über den verzichteten Teil nicht mehr verfügt werden. Solche Vereinbarungen sind daher unter § 26 Z 7 lit a TS 1 zu subsumieren, mit der Folge einer Steuerstundung.¹⁶ Ohne derartige Sonderregelungen würde aber eine sofort steuerwirksame Einnahme vorliegen. Die Verschiebung der Steuerpflicht hat nicht nur Stundungseffekte, sondern führt auch dazu, die Besteuerung in einer Periode, in denen oft hohes Erwerbseinkommen erzielt wird und in der die Besteuerung aufgrund der Progression entsprechend hoch ist, gegen eine spätere Besteuerung in Jahren, in denen andere Einnahmen geringer sind und daher insgesamt niedrigere Progressionsstufen zum Tragen kommen, abgetauscht werden (§ 16 Abs 1 Z 4 EStG und § 26 Z 7 EStG).¹⁷

Tendenziell sind aber dennoch Menschen benachteiligt, die in ihrer aktiven Erwerbszeit hohe Einkommen bezogen haben, dann aber nach dem Eintritt in den Ruhestand deutliche Einkommenseinbußen in Kauf nehmen müssen: Sie zahlen zwar nach Eintritt in den Ruhestand weniger Steuer, aber im Regelfall dennoch insgesamt mehr als jemand, der sein Einkommen völlig gleichmäßig auf alle Perioden verteilen konnte. Diese Nachteile wirken sich vor allem – aber nicht nur – bei Pensionisten unterschiedlich aus: Personen, die eine im Vergleich zu ihrem früheren Erwerbseinkommen nach wie vor hohe Pension beziehen, sind weniger benachteiligt als Pensionisten, die auf eine Mindestpension zurückfallen und bei denen zwischen dem früheren Erwerbseinkommen und der nunmehrigen Pension eine große Lücke klafft. Das Periodenprinzip wirkt sich zulasten von Menschen

¹⁴ Vgl UFS 29.11.2010, RV/0685-G/07; 11.09.2008, RV/2022-W/06; in beiden Fällen war kollektivvertraglich geregelt, dass die Arbeitnehmer einen Teil ihres Entgeltes in die betriebliche Pensionskasse einzubezahlen haben. Dieser Teil des Entgeltes wurde lohnversteuert und vom Arbeitslohn abgezogen; vgl auch UFS 06.11.2006, RV/0405-S/04. Im der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt, hatte ein Steuerpflichtiger bei Erreichen bestimmter Jahresziele die Wahl, entweder ein Pensionsmodell mit Einzahlung in eine Versicherung oder Auszahlung von Prämien zu wählen. Der UFS erkannte darin eine Disposition des Arbeitnehmers über zustehende Ansprüche; vgl auch UFS 03.05.2011, RV/0216-G/08. Beim Verzicht auf Jahresboni, welche ein Jahr nach der Erreichung der Ziele berechnet wurden, lag eine Disposition der Arbeitnehmer über bereits entstandene Ansprüche vor.

¹⁵ *Gassner*, 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien-FS (FN 9) 422.

¹⁶ *Gassner*, SWK (FN 12) 680; *Gassner*, 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien-FS (FN 8) 423; zur identen Auffassung in Deutschland bspw *Niermann*, Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusagen, Der Betrieb 1995, 704 (704); zur aktuellen Situation der betrieblichen Altersvorsorge in Deutschland zB *Kirschenmann*, Betriebliche Altersvorsorge – Aktuelle Übersicht zur geltenden Rechtslage, BB 2011, 1687; zur österreichischen Rsp UFS 29.06.2007, RV/0064-G/07, wobei im gegenständlichen Fall keine Rente, sondern eine Einmalzahlung ausbezahlt wurde.

¹⁷ *Doetsch/Emmet/Kaether* (FN 13) 23.

aus, deren Einkommenshöhe von Jahr zu Jahr schwankt. Typischerweise sind davon auch Personen betroffen, die während ihrer Berufstätigkeit ein höheres Einkommen und nach Eintritt in den Ruhestand geringere Einkommen lukrieren. Sie werden schlechter behandelt als Personen, die das gleich hohe Lebenseinkommen gleichmäßig verteilen können.¹⁸

Ob die auf der Hand liegende Alternative der Besteuerung des Lebenseinkommens tatsächlich der theoretisch zutreffende Indikator der Leistungsfähigkeit wäre, ist in letzter Zeit zunehmend bezweifelt worden. Zwar ist es unbestritten, dass das Kalenderjahr genauso wie jeder andere angenommene Zeitraum letztlich willkürlich gewählt ist. Damit ist aber noch nicht erwiesen, dass sich ein theoretisch „richtig“ ermitteltes Einkommen an der gesamten Lebensspanne des Steuerpflichtigen zu orientieren hätte. Ausgangspunkt der Kritik ist die philosophisch-weltanschauliche Überlegung, ob die Identität des Menschen über seinen gesamten Lebenszeitraum in hinreichendem Ausmaß gewahrt bleibt.¹⁹ Geistig wie biologisch entwickelt sich jeder Mensch weiter, sodass gefragt werden könne, welche Gemeinsamkeiten einen heute und vor zwanzig Jahren lebenden Menschen auszeichnen, die es rechtfertigen, sein heute erzielt Einkommen unter Berücksichtigung jenes Einkommens zu besteuern, das er vor zwanzig Jahren erzielt hat.

Die weltanschauliche Grundlage derartiger philosophischer Überlegungen wird umstritten bleiben. Dennoch kann nicht geleugnet werden, dass der gleichheitsrechtliche Anspruch, der hinter der Erfassung des Lebenseinkommens steht, mit einer anderen Ungleichheit erkaufte ist.²⁰ Wer primär darauf abstellt, dass ungeachtet der Zuordnung von Einkommensteilen zu einzelnen Perioden Menschen mit gleichem Lebenseinkommen gleich behandelt werden, nimmt in Kauf, dass Menschen, die in derselben Periode ein gleich hohes Einkommen erzielen, in dieser Periode unterschiedlich hohe steuerliche Belastungen zu tragen haben.²¹ So werden im Strafrecht die für vor drei, fünf, zehn oder 15 Jahren begangenen Taten verhängten Strafen schließlich nach Maßgabe der Tilgungsvorschriften auch nicht mehr bei der Bestrafung heute begangener Taten berücksichtigt.²²

Aus ähnlichen Gründen wäre es auch nicht ohne Weiteres einzusehen, warum Personen, deren Einkommen im heurigen Jahr gleich hoch sind, dennoch unterschiedliche Steuerlasten zu tragen haben, weil einer der beiden zB vor 20 Jahren in einer Periode ein extrem hohes Einkommen erwirtschaften konnte und daher aus dem Blickwinkel des Lebenseinkommens eine Anpassung vorzunehmen ist und die damals – aus dem Blickwinkel des nunmehrigen Einkommens – zu viel einbehaltene Steuer die nunmehrige Steuerzahlungsschuld mindert. Ebenso wenig zwingend ist es, dass Pensionisten mit heute gleich hohem Einkommen heute

¹⁸ *Fennel/Stark*, Taxation over Time, *Tax Law Review* 2006 Vol 59, 25 (34); *Liebman* (FN 2) 36.

¹⁹ In diesem Sinne bspw. *Parfit*, *Reasons and Persons* (1984) 92 f und 190 f.

²⁰ *Buchanan* (FN 4) 1176; *Steger* (FN 4) 226.

²¹ Vgl. *Fennel/Stark* (FN 18) 35; *Schmalbeck* (FN 5) 547; *Liebman* (FN 2) 41.

²² § 12 StRegG iVm § 2 Abs 1 TilgG iVm § 33 StGB.

unterschiedlich hohe Steuern zu zahlen haben, je nachdem, ob das in früheren Jahren erzielte Erwerbseinkommen nur etwas oder deutlich höher war als die jetzt erhaltene Pension.²³

Vor dem Hintergrund der österreichischen Steuerrechtslage ist das Problem allerdings etwas entschärft: Die progressive Besteuerung des gesamten Einkommens ist als Grundsatz – sofern es sich überhaupt noch um einen Grundsatz handelt – in mehrfacher Hinsicht durchlöchert. Endbesteuerte Einkünfte werden zB gesondert erfasst, und zwar mit einem fixen Steuersatz. Gleiches gilt auch für die begünstigte Besteuerung des Jahressechstels bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

III. Die Wirkungen der „neutralen“ Regelungen über die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage

In Einzelfällen können die Regelungen über die Bemessungsgrundlage und ihre Interpretation durch die Rechtsprechung ebenfalls Auswirkungen auf die Steuerlast älterer Menschen haben. Zu derartigen Wirkungen kann es kommen, obwohl die Regelungen zumindest im Kern neutral formuliert sind: Als Betriebsausgaben können jene Aufwendungen abgezogen werden, die betrieblich veranlasst sind. Bei den außerbetrieblichen Einkünften können als Werbungskosten Ausgaben, die zur Sicherung, Erhaltung oder Erzielung von Einnahmen dienen, abgezogen werden. Daraus leitet die Rechtsprechung beispielsweise ab, dass ein emeritierter Hochschullehrer Kosten für die Anschaffung von Fachliteratur oder Kongresskosten nicht abziehen kann.²⁴ Zwar ist es zutreffend, dass ein emeritierter Hochschullehrer seine Pension nicht verliert, wenn er sich nicht fortbildet oder keine Forschung mehr betreibt. Mit derselben Argumentation könnte allerdings auch bei pragmatisierten Beamten im Aktivstand die Abzugsfähigkeit derartiger Ausgaben versagt werden: Ein Hochschullehrer verliert im Regelfall weder Posten noch Gehalt, wenn er sich nicht fortbildet und wenn er nicht an Fachkongressen teilnimmt. Die Rechtsprechung lässt den Werbungskostenabzug bei aktiven Beamten weiterhin zu. Auch ein pensionierter Priester, der freiwillig und aus moralischer Verpflichtung heraus seelsorgerisch tätig wird und dem dadurch Kosten erwachsen, kann aufgrund des fehlenden Konnex zur Sicherung der Einnahmequelle – in diesem Fall die davon unabhängigen Pensionszahlungen – keine Werbungskosten abziehen.²⁵ Ein Nationalratsabgeordneter, der in seiner Pension als Mitglied des Seniorenbeirates tätig wird, kann Werbungskosten, die ihm in diesem Zusammenhang entstehen, nicht absetzen, da der Bezug der Pension von der Mitwirkung im

²³ Deshalb schlussfolgert Steger (FN 5) 226, gestützt auf empirische Auswertungen von Daten, dass „Averaging“ auf kurze Zeiträume beschränkt sein sollte.

²⁴ VwGH 17.12.1998, 97/15/0011, der ein aufrechtes Dienstverhältnis fordert; UFS 13.01.2010, RV/0244-W/09; 30.10.2009, RV/0239-G/08.

²⁵ UFS 20.05.2008, RV/0883-W/08; ähnlicher Sachverhalt UFS 27.05.2010, RV/1530-W/10.

Seniorenbeirat unabhängig ist.²⁶ Generell können Steuerpflichtige, die zB in einer Fachorganisation ein Ehrenamt übernehmen, zwar oft während ihres aktiven Dienstverhältnisses den Zusammenhang dieser Tätigkeit mit ihrer Berufstätigkeit darstellen und auf diese Weise damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen steuermindernd geltend machen, während Pensionisten diese Möglichkeit versagt bleibt, auch wenn sie dasselbe Ehrenamt einfach weiterführen. Möglicherweise hat sie aber vor und nach der Pensionierung dasselbe fachliche Interesse angetrieben. Auch ein pensionierter gerichtlicher Sachverständiger kann aufgrund fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhangs mit seiner ehemaligen Tätigkeit keine Werbungskosten geltend machen, auch wenn er sich trotz Pensionierung zum Mitglied eines Sachverständigenausschusses bestellen ließ.²⁷ Diese Beispiele zeigen, dass Erwerbstätige eher die Möglichkeit haben, Aufwendungen, die bei einem Pensionisten zwangsläufig nicht abzugsfähig sind, in die betriebliche oder berufliche Sphäre zu ziehen und damit einkommensmindernd geltend zu machen.

Dies zeigt sich auch besonders bei Sprachkursen: Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ist sichergestellt, wenn der Zusammenhang mit dem Betrieb oder der beruflichen Tätigkeit dargestellt werden kann. Gerade auf diesem Gebiet ist die Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher oder beruflicher Veranlassung nur mit großen Schwierigkeiten vorzunehmen. Die Abgabenbehörde wird aber der immer größer werdenden Zahl von Steuerpflichtigen, die sich Englisch oder einer anderer wichtigen Weltsprache in ihrem beruflichen Umfeld zu bedienen haben und sich aus diesem Grund entsprechend fortbilden, kaum die Abzugsfähigkeit versagen können.²⁸ Ein Zusammenhang zur Einkunftsquelle wird in der Praxis kaum zu leugnen sein. Pensionisten haben hingegen keine Möglichkeit, die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage um die Kosten für einen Sprachkurs zu mindern: Ein Zusammenhang zur Einkunftsquelle ist in diesem Fall nach Auffassung der Rechtsprechung nicht darstellbar.²⁹

Dies gilt ebenso für andere Bildungsmaßnahmen: Die dabei anfallenden Kosten sind bei Pensionisten nicht abzugsfähig.³⁰ Bei erwerbstätigen Personen können hingegen Fortbildungskosten abgezogen werden.³¹ Dass bei manchen Fortbildungsmaßnahmen auch die private Motivation eine Rolle spielt, ist praktisch nie

²⁶ UFS 16.02.2005, RV/0051-G/04.

²⁷ UFS 10.04.2008, RV/0569-L/07.

²⁸ § 16 Abs 1 Z 10 EStG; vgl *Doralt*, EStG¹³ (2009) § 16 Tz 203/3.

²⁹ Vgl idS VwGH 19.09.2007, 2006/13/0181; 28.10.2004, 2004/15/0118; 22.11.2006, 2004/15/0143.

³⁰ VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050; der UFS lässt jedoch in einer Entscheidung sehr wohl offen, dass bei einer konkreten Absicht oder bei allenfalls bereits vorliegenden bindenden Vereinbarungen Fortbildungskosten, die auf die zukünftige Einnahmenerzielung gerichtet sind, dennoch abzugsfähig sind. Vgl dazu UFS 17.06.2008, RV/0413-I/07.

³¹ Wenn diese dazu dienen, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Stellvertretend für viele VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 19.09.2007, 2006/13/0181.

beweisbar.³² Pensionisten können hingegen Fortbildungsmaßnahmen niemals steuermindernd geltend machen. Anderes gilt nur im Ausnahmefall: Der UFS bejahte die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für einen Personalverrechnungskurs als Umschulungsmaßnahmen, wenn sich der Pensionist zu seiner Pension etwas als Lohnverrechner dazuverdienen will.³³ Auch Umschulungsmaßnahmen, welche so umfassend sind und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, können als vorweggenommene Werbungskosten ebenfalls bei Pensionisten abzugsfähig sein, wenn objektive Umstände vorliegen, die auf eine Absicht des Steuerpflichtigen zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen schließen lassen.³⁴ Die Ausgaben für einen Computerkurs werden im Falle des Zusammenhangs zu einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit oft geltend gemacht werden können, während sie einem pensionierten Steuerpflichtigen versagt werden.³⁵ Der Berufstätige kann die dabei erworbenen Fähigkeiten aber genauso privat einsetzen.

Jüngste Rechtsprechungsänderungen zum Aufteilungsverbot verstärken diesen Trend noch: Der VwGH hat zuletzt ausdrücklich anerkannt, dass eine private Mitveranlassung einer beruflich veranlassten Reise nicht zur gänzlichen Versagung der Abzugsfähigkeit führt.³⁶ Wer daher an einem Fachkongress im Ausland teilnimmt und daran anschließend noch eine private Reise unternimmt, kann zumindest Teile der Kosten abziehen.³⁷ Auf diese Weise kann letztlich auch privat mitveranlasster Aufwand in die steuerlich relevante Sphäre gezogen werden. Dies gilt aber nur für aktiv Erwerbstätige. Der Pensionist hat hingegen keine Möglichkeit, teilweise privat veranlasste Aufwendungen abzuziehen.

IV. Die ausdrücklich für Pensionisten geltenden Regelungen

Schließlich haben Pensionisten auch keine Möglichkeit, den Pauschbetrag für Werbungskosten nach § 16 Abs 3 EStG in Anspruch zu nehmen.³⁸ Sie sind damit gegenüber jenen Erwerbstätigen, die ebenso wenig tatsächliche Werbungskosten haben, benachteiligt: Während die Erwerbstätigen in jedem Fall zumindest den Pauschbetrag geltend machen können, ist es Pensionisten versagt, Werbungskosten-

³² Geht man von der Judikatur des VwGH aus, ist die private Mitveranlassung iSd § 20 EStG auch unschädlich, solange sich Aufwendungen als notwendig für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit erweisen. Vgl VwGH 28.05.2008, 2006/15/0237.

³³ UFS 27.07.2010, RV/1758-W/10 mit Verweis auf *Atzmüller/Lattner*, § 16, in: Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG (2008) Rz 142.

³⁴ *Doralt*, EStG¹³ (2009) § 16 Tz 203/4/2; UFS 21.05.2010, RV/3971-W/09.

³⁵ UFS 17.06.2008, RV/0413-I/07.

³⁶ VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197.

³⁷ Vgl bspw *Daxkobler/Kerschner*, Die Durchbrechung des Aufteilungsverbots bei gemischt veranlassten Reisen, ÖStZ 2011, 413; *Renner*, „Mischreisen“: Aufteilungsgebot oder Aufteilungsverbot?, SWK 9/2011, 427.

³⁸ Der Abzug der Werbungskostenpauschale ist zu versagen, wenn der Anspruch auf Pensionistenabsetzbetrag begründet wird. Dies ist auch dann zutreffend, wenn die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Null anzusetzen sind. Vgl UFS 01.10.2010, RV/1421-L/07.

ten ohne Nachweis abzuziehen. Das Abzugsverbot der Werbungskostenpauschale geht historisch Hand in Hand mit der Einführung des Pensionistenabsetzbetrages. Die Materialien begründen den Wegfall des Pauschbetrages damit, dass „bei Pensionisten mit Erzielung der Pension begrifflich keine Werbungskosten verbunden sein können, die unter das Werbungskostenpauschale fallen“.³⁹ Die Streichung der Werbungskostenpauschale für Pensionisten wurde vom VfGH bereits bei Einführung dieser Benachteiligung als verfassungskonform gewertet.⁴⁰ Der Gesetzgeber konnte bei Wegfall des Werbungskostenpauschales annehmen, dass mit der Erzielung einer Pension begrifflich keine Werbungskosten verbunden sein können, die unter das Werbungskostenpauschale fallen. Dies findet nach Auffassung des Gerichtshofes ihre Begründung darin, 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, sodass ihnen nur die Geltendmachung von entstandenen Werbungskosten im Einzelfall durchaus offen bleibt.

Schließlich ist Pensionisten der Pensionistenabsetzbetrag, der an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages, des Verkehrsabsetzbetrages oder des Grenzgängerabsetzbetrages tritt, zu gewähren.⁴¹ Sieht man im Verkehrsabsetzbetrag die pauschale Abgeltung für den Normalaufwand für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte,⁴² spricht tatsächlich viel dafür, diesen Absetzbetrag Pensionisten nicht zu gewähren. Allerdings kommt dieser Absetzbetrag unabhängig davon zum Tragen, ob und in welcher Höhe tatsächlich Aufwendungen anfallen. Arbeitnehmer, bei denen – ebenso wie Pensionisten – gar keine Aufwendungen aufgrund von Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte anfallen, kommen auch in den Genuss des Verkehrsabsetzbetrages. Der Charakter als Absetzbetrag bringt außerdem zum Ausdruck, dass es nicht um die pauschalisierte Anerkennung der Kosten als betrieblich oder beruflich veranlasst geht, sondern dass eher der Gedanke der partiellen Rückerstattung pauschalierter Kosten im Vordergrund steht.

Zum Teil tritt der Pensionistenabsetzbetrag auch an die Stelle des Arbeitnehmerabsetzbetrages. Ob dies gerechtfertigt ist, lässt sich nicht ohne Weiteres beur-

³⁹ ErlB zur RV 474 BlgNR XIII. GP 71.

⁴⁰ VfSlg 8003/1977.

⁴¹ Der Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag erfordert ein bestehendes (aktives) Dienstverhältnis, welches durch Pensionsbezüge nicht vermittelt wird. Vgl VwGH 20.06.1995, 92/13/0173.

⁴² Vgl *Kanduth-Kristen*, § 33, in: Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁴ (2011) Rz 54; kritisch *Novacek*, Die Zumutbarkeit im Einkommensteuerrecht, FJ 2009, 253 (256), der den Verkehrsabsetzbetrag als system- und verfassungswidrig einstuft.

teilen. Denn schon die Rechtfertigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages ist fraglich: Die Einführung des Arbeitnehmerabsetzbetrages wurde den Materialien nach damit begründet, dass „die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Auszahlung des Arbeitslohnes einbehalten wird und der Arbeitnehmer somit grundsätzlich nicht die Möglichkeit des veranlagten Steuerpflichtigen hat, spätere Steuerabschlusszahlungen zu leisten und somit den Vorteil eines Zinsgewinnes bzw. eines reinvestierten Gewinnes zu erzielen“.⁴³ Der VfGH hat dies als unbedenklich eingestuft.⁴⁴ Allerdings kann auch der Selbständige seine Einkommensteuerzahlung keineswegs generell aufschieben, sondern hat Vorauszahlungen zu leisten. Daher wird auch der frühere Dienstnehmer und nunmehrige Pensionist keineswegs generell und immer schlechter als der Selbständige behandelt.

Der Pensionistenabsetzbetrag ist allerdings mit einer Einschleifregelung verbunden, die ab Pensionsbezügen von € 17.000,- einschlägig wird und bewirkt, dass er ab Pensionsbezügen von € 25.000,- gar nicht mehr zum Tragen kommt.⁴⁵ Diese Grenzen umfassen das Welteinkommen, unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge als Auslandseinkünfte auf Grund von DBA von der österreichischen Steuer freigestellt ist.⁴⁶ Der übergeordnete Zweck der damaligen Änderungen war die Budgetkonsolidierung. Daher kann dies als das wahre Motiv für die Einschleifregelung angenommen werden.⁴⁷ Diese Einschleifregelung wurde vom VfGH als verfassungskonform gewertet.⁴⁸ Sieht man den Pensionistenabsetzbetrag nämlich als Begünstigung einer sozial schwächeren Gruppe an, sei es systemkonform, Vorteile einzuschleifen, da die soziale Situation von Steuerpflichtigen in erster Linie anhand der Höhe des Einkommens beurteilt werde. Daher bestünden keine Bedenken gegen einen Abbau von Vorteilen bei sozial orientierten Tarifmaßnahmen. Unterstellt man dem Gesetzgeber, dass der Pensionistenabsetzbetrag eine typisierende Berücksichtigung von alters- oder krankheitsbedingt erhöhten Aufwendungen bezweckt, sieht der VfGH eine Parallele zu den außergewöhnlichen Belastungen. Diese sind mit Selbstbehalten versehen, welche je nach Einkommenshöhe exponentiell ansteigen. Die Einschleifregelungen des Pensionistenabsetzbetrages wirken dabei ähnlich. Den Umstand, dass keineswegs mit dem Pensionseintritt das Risiko krankheitsbedingter Aufwendungen schlagartig steigt und dass dieses Risiko im Altersverlauf – auch während der Pensionszeit – völlig ungleich verteilt ist, scheint der VfGH in Kauf zu nehmen. Weiters hat der VfGH offenbar keine Bedenken, dass es für die – tatsächlichen oder vermeintlichen – Nachteile Lohnsteuerpflichtiger gegenüber selbständig Erwerbstätigen nur bei

⁴³ ErlRV zum EStG 1972, 474 BlgNR XIII. GP 71.

⁴⁴ VfSlg 8835/1980.

⁴⁵ Zur Verfassungskonformität siehe VfSlg 16.818/2003.

⁴⁶ UFS 22.11.2007, RV/0441-I/07; 04.03.2008, RV/0430-W/08; 07.01.2009, RV/0470-G/08; 18.05.2010, RV/0015-G/10; 28.06.2010, RV/1650-W/10; 25.08.2010, RV/0605-L/09.

⁴⁷ ErlB RV 311 BlgNR, XXI. GP 150.

⁴⁸ VfSlg 16.818/2003.

Dienstnehmern, nicht aber bei Pensionisten einen Ausgleich gibt.⁴⁹ Bezieher höherer Pensionen sind somit gegenüber aktiven Dienstnehmern benachteiligt.

Gem § 33 Abs 2 EStG ist der Pensionistenabsetzbetrag auch nicht abzugsfähig, als er die auf die laufenden lohnsteuerpflichtigen Einkünften entfallende Einkommensteuer übersteigt.⁵⁰ Der Pensionistenabsetzbetrag wird nicht gutgeschrieben und führt daher – bei dementsprechend niedrigen Einkünften – nicht zu einer Steuergutschrift. Insoweit besteht auch im Bereich niedriger Einkommensbezieher eine Benachteiligung zu aktiv Erwerbstätigen, da im Falle der negativen Einkommensteuer und grundsätzlichem Anspruch auf Arbeitnehmerabsetzbetrag 10 % der Werbungskosten (maximal € 110,- jährlich) im Rahmen der Veranlagung gutgeschrieben werden können.⁵¹ Werden neben der Pension Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, steht der Pensionistenabsetzbetrag gem § 33 Abs 6 EStG nicht zu.⁵²

Der Umstand, dass besonders Pensionisten auch von den Änderungen bei der Regelung des Alleinverdienerabsetzbetrages betroffen sind, hat den VfGH ebensowenig bewogen, eine Verfassungswidrigkeit zu konstatieren: Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur mehr zu, wenn Kinder im Haushalt leben. Bei älteren Menschen ist das tendenziell selten der Fall. Der VfGH nahm hier offenbar einen weitgehenden Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers an, zumal der Alleinverdienerabsetzbetrag lediglich der Unterhaltungspflicht der Ehegatten Rechnung trägt, die der Gesetzgeber aber nicht in gleicher Weise wie die Unterhaltungspflicht gegenüber Kindern berücksichtigen muss.⁵³

Im Ergebnis dürfte der VfGH kapituliert haben: Die unterschiedlichen Absetzbeträge bewirken letztlich ein völlig unterschiedliches Tarifgefüge für Pensionisten oder ältere Menschen schlechthin. Soziale Gesichtspunkte kommen hier in unterschiedlicherer Art als bei Dienstnehmern zum Tragen. Der VfGH nimmt diese Auseinanderentwicklung des Tarifs, die in oberen Einkommensbereichen zum Nachteil der Pensionisten ausschlägt, hin. Ob er auch eine Benachteiligung im unteren Einkommensbereich, wo der Pensionistenabsetzbetrag anders als der Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht zur partiellen Transferleistung wird, auch hin- nimmt, hat er aber noch nicht ausgesprochen.

⁴⁹ Vgl *Pülzl*, VfGH billigt Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages, SWK 2003, 360 (362).

⁵⁰ So auch der UFS 24.05.2005, RV/0684-W/05.

⁵¹ Vgl § 33 Abs 8 EStG.

⁵² Dies setzt jedoch tatsächlich Einkünfte voraus. Stehen den Einkünften gleich hohe Werbungskosten entgegen, ist der Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen. Vgl zur Situation eines Gemeinderates der gleichzeitig Pensionseinkünfte bezieht UFS 12.02.2004, RV/0082-L/04; dazu gegensätzlich UFS 09.02.2006, RV/0232-G/03.

⁵³ VfGH 29.09.2011, G 27/11.

V. Die ausdrücklich nach Lebensalter differenzierenden steuerlichen Vorschriften

Das Einkommensteuerrecht kennt eine Reihe von Vorschriften, deren Anwendungsbereich vom Lebensalter abhängt. Bedeutendes Beispiel dafür sind die Regelungen, die an den Begriff des Kindes im Sinne des § 106 EStG anknüpfen. Viele dieser Vorschriften sind davon geprägt, dass sie den aufgrund eines Familienverbands ergebenden Verpflichtungen oder Belastungen Rechnung tragen wollen. Auf diese Weise steuern sie den Konsequenzen, die sich aus dem System der Individualbesteuerung ergeben, entgegen oder mildern sie zumindest ab. Der Bezug der Familienbeihilfe ist zwar im Regelfall an das Lebensalter geknüpft, aber nicht ausnahmslos. So kommt in bestimmten Fällen von Behinderungen bei der Bestimmung des Begriffs „Kind“ gar keine Altersgrenze zum Tragen.

Bei den an den Begriff des Kindes nach § 106 EStG anknüpfenden Regelungen handelt es sich beispielsweise um die Erhöhung der „Topfsonderausgaben“ bei mindestens drei Kindern, den Kinderabsetzbetrag, die Staffelung des Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrages je nach Anzahl der Kinder, den Unterhaltsabsetzbetrag, die Verminderung des Selbstbehaltes bei der außergewöhnlichen Belastung um 1% pro Kind oder die Erhöhung des Bauspar-Erstattungsbeitrages.

Weitaus spärlicher sind die Bestimmungen, die auf ein höheres Alter Bezug nehmen. Ein Beispiel dafür ist die Verkürzung der Bindungsfrist bei Lebensversicherungen ab dem 41. Lebensjahr von 20 Jahren auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen. Jedenfalls ist dieser Tatbestand nur auf solche Erlebensversicherungen anwendbar, die vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen wurden.

Betriebsaufgabe- und Veräußerungsgewinnbegünstigungen stellen – unter anderem – ebenfalls auf das Lebensalter ab: Die Regelung des 1980 eingeführten § 24 Abs 6 EStG normierte eine Nicht-Versteuerung stiller Reserven bei Gebäuden, die dem Steuerpflichtigen bis zur Aufgabe des Betriebs als Mittelpunkt der Lebensinteressen dienten. Das Gebäude durfte hierbei bei der Betriebsveräußerung nicht mitverkauft werden und weiters nicht zur Erzielung von Einkünften überlassen werden. Zweck der Bestimmung war es, Betriebsaufgaben zu erleichtern.⁵⁴ Durch die Bestimmung des § 24 Abs 6 sollen soziale Härten vermieden werden, die entstehen, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz hat und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren kann, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben.⁵⁵ Geknüpft ist diese Steuerbegünstigung an die Voraussetzung, dass der Betrieb durch Tod, Erwerbsunfähigkeit oder durch Erreichen des 60. Lebensjahres eingestellt oder aufgegeben wurde.

⁵⁴ ErlB RV 457 BlgNR XV. GP.

⁵⁵ VwGH 24.06.2003, 2000/14/0178.

§ 37 Abs 5 behandelt die außerordentlichen Einkünfte, die gemäß § 37 Abs 1 Z 2 EStG mit der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes zu besteuern sind. Hintergrund der Begünstigung ist die Milderung von Härten, die durch die Steuerprogression auftreten könnten,⁵⁶ sowie die Berücksichtigung sozialer Umstände bei zwangsweiser Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit.⁵⁷ Als ao Einkünfte gelten hierbei Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Übergangsgewinne beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, die anlässlich der Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes entstanden, waren nur noch vom begünstigten Steuersatz umfasst, falls das 55. Lebensjahr vollendet war. Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde diese Altersgrenze auf das 60. Lebensjahr angehoben, da auch die Grenze des Pensionsantrittsalters nach oben verschoben wurde. Der maßgebliche Zeitpunkt der Begünstigung ist die Veräußerung. Unschädlich ist jedoch der Abschluss eines Veräußerungsvertrages vor Erreichen des 60. Lebensjahres, wenn der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst danach erfolgt.⁵⁸

Bei diesen Begünstigungen stellt sich die Frage, ob die Altersgrenze sachlich ist: Offenbar typisiert der Gesetzgeber, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit tatsächlich endgültig ist, wenn sie nach Vollendung des 60. Lebensjahres erfolgt. Wenn aber jemand von dieser Begünstigung Gebrauch macht, dann aber ein Jahr später wieder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, verliert er diese Begünstigung nicht mehr.⁵⁹ Ein Steuerpflichtiger, der seine Erwerbstätigkeit vor Vollendung des 60. Lebensjahres einstellt, sie dann aber wieder aufnimmt, kommt jedoch von vornherein nicht in den Genuss dieser Begünstigung. Das gilt auch für denjenigen, der vor Vollendung seines 60. Lebensjahres die Erwerbstätigkeit endgültig einstellt, sie also nie mehr aufnimmt. Hier springt die nachteilige Behandlung insbesondere gegenüber dem, der nach Vollendung des 60. Lebensjahres die Erwerbstätigkeit einstellt und sie dann wieder aufnimmt, ins Auge.

VI. Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass Alter bei der Besteuerung eine Rolle spielt. Das System der Jahresbesteuerung bewirkt in Kombination mit der Progressionswirkung des Tarifs, dass Steuerpflichtige, die im Alter über gerin-

⁵⁶ Glaser, Das Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (1922) 401 f.

⁵⁷ ErlB RV 72 BlgNR XX. GP.

⁵⁸ *Kanduth-Kristen*, § 37, in: Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁴ (2011) Rz 33; *BMF*, Betriebsveräußerung auf zukünftigen Stichtag zur Sicherung des Halbsatzes, RdW 1998, 115.

⁵⁹ EStR 7322 = *ecolex* 2000, 240; *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158 (163); bei neuerlicher Einstellung der neu aufgenommenen Tätigkeit steht nach Erfüllung einer Sieben-Jahresfrist der Halbsatz wieder zu. Vgl *Kanduth-Kristen* (FN 58) Rz 35.

gere Einkünfte verfügen, zwar in diesen Perioden niedriger besteuert werden, aber keinen Ausgleich mehr dafür bekommen, dass sie in früheren Jahren aufgrund ihres damaligen hohen Einkommens überproportional hoch besteuert wurden. Zahlreiche in Hinblick auf das Alter vermeintlich neutrale Regelungen – wie jene über Betriebsausgaben und Werbungskosten – diskriminieren Personen ohne Erwerbseinkommen, also typischerweise – aber nicht ausschließlich – ältere Menschen: Wer Erwerbseinkommen hat, kann legitimerweise auch Aufwendungen in die Erwerbssphäre ziehen, die eine private Mitveranlassung haben können, Pensionisten haben diese Möglichkeit nicht.

Die Beurteilung des Pensionistenabsetzbetrags fällt schwer: Er wird als Kompensation für die Gewährung des Arbeitnehmer- und des Verkehrsabsetzbetrages bei aktiven Arbeitnehmern gewährt. Bei diesen ist aber auch die Rechtfertigung nicht völlig klar, denn der Arbeitnehmerabsetzbetrag soll pauschal die Benachteiligung Lohnsteuerpflichtiger abfedern, der Verkehrsabsetzbetrag wird auch gewährt, wenn jemand keine Aufwendungen aufgrund der Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort hat. Der Pensionistenabsetzbetrag wird aus sozialen Gründen oder durch die erhöhten Aufwendungen im Alter gerechtfertigt. Die soziale Motivation hat auch dazu geführt, dass seine Höhe verschliffen und ab bestimmten Einkünften nicht mehr gewährt wird. In jedem Fall steckt eine grobe Typisierung dahinter. Ob der Umstand der Pension von vornherein einer zusätzlichen sozialen Abfederung bedarf, kann bezweifelt werden. Auch sind nicht mit dem Pensionsantritt höhere Aufwendungen verbunden. Fraglich ist weiters auch, ob eine an ein konkretes Lebensalter anknüpfende Regelung – wie jene des § 24 Abs 6 EStG oder des § 37 EStG – den immer vielschichtiger werdenden Lebensmodellen Rechnung trägt.