

Benedikt Hörtenhuber / Andreas Langer\*)

## Berücksichtigung von ausländischen Pensionseinkünften bei der Bemessung des Pensionistenabsetzbetrags

### FOREIGN PENSION PAYMENTS AND AUSTRIAN PENSION TAX CREDIT

The Austrian Supreme Administrative Court has recently decided that German social security pensions have to be included in the calculation of the Austrian pension tax credit pursuant to sec 33 para 6 no 3 Austrian Income Tax Act, although these payments are exempt under the tax treaty with Germany. However, a decision by the Austrian Federal Fiscal Court states that German social security pensions that do not exceed the threshold necessary for a tax assessment (1,730 euros per year) do not have to be included in this calculation. These decisions, which may seem contradictory, actually follow the same line of reasoning, since exempt pensions have to be included in the calculation of the pension tax credit if they affect the progressive tax rate. This is not the case for payments below the threshold.

#### I. Problemstellung

Der Pensionistenabsetzbetrag gem § 33 Abs 6 EStG steht nur Pensionsbeziehern<sup>1)</sup> zu und erlaubt einen Abzug von 400 Euro (bzw 764 Euro) von der nach Anwendung des Steuertarifs ermittelten Steuerschuld. Der allgemeine Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs 6 Z 3 EStG beträgt bis zu 400 Euro. Der Anspruch auf einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag gem § 33 Abs 6 Z 2 EStG ist an die weiteren in Z 1 genannten Voraussetzungen<sup>2)</sup> gebunden und beträgt bis zu 764 Euro. In beiden Fällen vermindert sich der Pensionistenabsetzbetrag abhängig von den „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“<sup>3)</sup> auf null. Dieser Gesetzeswortlaut ist derzeit Gegenstand zahlreicher Entscheidungen der Finanzgerichte.<sup>4)</sup> Der VwGH hat erst kürzlich judiziert, dass bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags ausländische, unter Progressionsvorbehalt befreite Pensionseinkünfte miteinbezogen werden müssen.<sup>5)</sup> Das BFG hat allerdings die DBA-befreiten, unter Progressionsvorbehalt stehenden ausländischen Pensionsbezüge, die unter dem Veranlagungsfreibetrag iHv 730 Euro liegen, bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags nicht miteinbezogen.<sup>6)</sup> Diese Entschei-

\*) Benedikt Hörtenhuber, MSc., LL.B. und Mag. Andreas Langer sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Nadine Oberbauer, LL.M. für die kritische Durchsicht des Manuskripts und Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust für wertvolle Anmerkungen.

1) Voraussetzung sind die in § 33 Abs 6 EStG genannten Bezüge oder Vorteile iSd § 25 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG.

2) Weitere Voraussetzungen für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs 6 Z 1 EStG sind, dass „der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt, der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat“.

3) Siehe dazu § 33 Abs 6 Z 2 (3) EStG: „Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 (17.000) Euro und 25.000 Euro auf Null.“

4) Siehe dazu aktuelle Erkenntnisse des BFG zum Pensionistenabsetzbetrag: BFG 31. 10. 2016, RV/7101665/2016; 28. 9. 2016, RV/2101418/2016; 11. 8. 2016, RV/2101825/2014; 7. 6. 2016, RV/7102205/2013; 12. 4. 2016, RV/7105534/2015; 31.03.2016, RV/7105532/2015; 23. 3. 2016, RV/5101328/2015; 5. 1. 2016, RV/7105541/2015; 22. 12. 2015, RV/7105538/2015; 10. 12. 2015, RV/3100043/2011; 3. 12. 2015, RV/7105535/2015; 30. 11. 2015, RV/7105531/2015; 11. 11. 2015, RV/7105539/2015; 30. 3. 2015, RV/6100596/2013; 12. 1. 2015, RV/6100495/2014; UFS 10. 8. 2011, RV/0132-I/09; 27. 4. 2009, RV/2632-W/08; 22. 11. 2007, RV/0441-I/07; siehe weitere Erkenntnisse zu DBA-befreiten Pensionseinkünften in Jakob/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup> (2016) § 33 Rz 66; LStR 2002, Rz 809.

5) VwGH 30. 3. 2016, 2013/13/0027; siehe dazu Hörtenhuber/Langer, ecolex 2016/362, 823.

6) BFG 12. 4. 2016, RV/3100869/2015; siehe dazu Hörtenhuber/Langer, ecolex 2016/365, 828.

dungen zeigen, dass nicht eindeutig ist, welche Auswirkungen zB ein Veranlagungsfreibetrag, der Progressionsvorbehalt oder die Anwendung der abkommensrechtlichen Befreiungsmethode auf die Bemessung des Pensionistenabsetzbetrags haben. Der folgende Beitrag versucht die Entscheidungen der Gerichte zu analysieren, zeigt mögliche Auslegungsvarianten bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags auf und geht auf entsprechende Lösungsvorschläge ein, um die bestehenden Unsicherheiten bei der Gesetzesanwendung zu klären.

## II. Historische Entwicklung des Pensionistenabsetzbetrags

In der Stammfassung des EStG 1972<sup>7)</sup> wurde ein fixer Pensionistenabsetzbetrag von umgerechnet rund 110 Euro, der mit der Höhe des Steuerabzugs vom Arbeitslohn begrenzt war, erstmalig eingeführt. In der derzeit geltenden Fassung des EStG ist der Pensionistenabsetzbetrag für Pensionisten ohne Aktiveinkünfte ein Pendant zum Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag für Dienstnehmer.<sup>8)</sup> Der Pensionistenabsetzbetrag wird demzufolge nur dann gewährt, wenn die Absetzbeträge für bestehende Dienstverhältnisse nicht mehr zustehen.<sup>9)</sup> Die Einschleifung<sup>10)</sup> des Pensionistenabsetzbetrags „zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen“ wurde mit dem BBG 2001<sup>11)</sup> eingeführt. In Zusammenhang mit der Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrags sprechen die Materialien von „Monatsbruttopensionen“<sup>12)</sup> und „Einkommen“<sup>13)</sup> als maßgeblichen Größen für die Bemessung des Absetzbetrags. Mit der Tarifierung durch das StRefG 2005<sup>14)</sup> wurde das Intervall der Einschleifung dem neuen Tarif angepasst.<sup>15)</sup> Hierbei sprechen die Materialien vom relevanten „Einkommensbereich“ als maßgeblicher Größe für die Berechnung des Absetzbetrags.<sup>16)</sup> Der erhöhte Pensionis-

<sup>7)</sup> EStG 1972, BGBl 1972/440; § 33 Abs 9 EStG 1972: „Steuerpflichtigen, die 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 beziehen, steht ein Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 1500 S jährlich zu. Der Pensionistenabsetzbetrag kann nur in der Höhe in Abzug gebracht werden, in der er beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt wurde. Für Einkünfte, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu.“; siehe dazu EriRV 474 BlgNR 13. GP, 71: „Der neu vorgesehene Pensionistenabsetzbetrag sieht eine steuerliche Entlastung der Bezieher von Pensionen aus sozialen Beweggründen vor. Dieser Absetzbetrag von der Steuer soll jährlich 1.500 S betragen.“

<sup>8)</sup> Vgl Doralt/Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg) § 33 Rz 59/1 und 63; mit kritischer Anmerkung zu Aktiveinkünften in UFS 27. 4. 2009, RV/2632-W/08, worin der UFS den Pensionistenabsetzbetrag auch bei geringfügiger Beschäftigung zuerkannt hat, obwohl die Voraussetzungen für den Verkehrsabsetzbetrag vorgelegen sind. Ab Veranlagung 2016 ist kein Arbeitnehmer- bzw Grenzgängerabsetzbetrag mehr möglich, daher sind nur die Absetzbeträge in § 33 Abs 5 EStG zu berücksichtigen.

<sup>9)</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 64; siehe dazu Gesetzestext von § 33 Abs 6 EStG: „Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 [EStG].“

<sup>10)</sup> Der Absetzbetrag vermindert sich innerhalb einer bestimmten Bemessungsspannweite gleichmäßig auf null.

<sup>11)</sup> BBG 2001, BGBl I 2000/142: „einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen“.

<sup>12)</sup> EriRV 311 BlgNR 21. GP, 161: „Der Pensionistenabsetzbetrag wird zwischen Monatsbruttopensionen von zirka 20.000 S und 26.000 S ebenfalls eingeschleift.“

<sup>13)</sup> EriRV 311 BlgNR 21. GP, 169, zu Art 7 Z 13 (§ 33 Abs 6 EStG): „Der Pensionistenabsetzbetrag bleibt bis zu einem Jahreseinkommen von 230.000 S unverändert. Zwischen 230.000 und 300.000 S wird er linear eingeschleift, sodass zB ein Pensionist bis zu einem Einkommen von 230.000 S den gesamten Pensionistenabsetzbetrag von 5.500 S hat, bei einem Einkommen zB von 265.000 S den halben (2.750 S) und ab einem Einkommen von 300.000 S keinen Pensionistenabsetzbetrag.“

<sup>14)</sup> Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57.

<sup>15)</sup> StRefG 2005, BGBl I 2004/57: „In § 33 Abs. 6 tritt an die Stelle des Betrages von ‚16.715 Euro‘ der Betrag von ‚17.000 Euro‘ und an die Stelle des Betrages von ‚21.800 Euro‘ der Betrag von ‚25.000 Euro‘.“

<sup>16)</sup> EriRV 451 BlgNR 22. GP, 13: „In § 33 Abs. 6 EStG 1988 sollen die Einschleifgrenzen des Pensionistenabsetzbetrages ab 2005 an die neue Tarifstruktur angepasst und verbreitert werden. Dies verhindert ein vorübergehendes Ansteigen und Wiederabsinken des Grenzsteuersatzes im bisherigen Einkommensbereich. Da beide Einschleifgrenzen (die obere Grenze sogar deutlich um 3.200 Euro jährlich) ansteigen, wirkt sich diese Maßnahme für Pensionisten ab 2005 in jedem Fall günstig aus.“

tenabsetzbetrag wurde geschaffen, um Einkommensverluste für Pensionisten durch den ab Veranlagung 2011 wegfallenden Alleinverdienerabsetzbetrag zu kompensieren.<sup>17)</sup> Der Anspruch auf den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag steht neben weiteren Voraussetzungen<sup>18)</sup> nur dann zu, wenn „die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 13.100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen [...]“.<sup>19)</sup> Der Bezug des erhöhten Pensionistenabsetzbetrags war an eine starre Bezugsgrenze gebunden, welche hierbei von den „Pensionseinkünften“ bemessen wurde. Eine gleichmäßige Verminderung des Absetzbetrags war nicht vorgesehen.<sup>20)</sup> Erst 2013 wurde die Berechnung des Absetzbetrags dahingehend geändert, dass das Intervall für die Bemessung der Einschleifzone beim allgemeinen und erhöhten Pensionistenabsetzbetrag gleichlautend auf die „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“<sup>21)</sup> abstellt.

### III. Berücksichtigung von ausländischen Pensionseinkünften

Bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags stellt sich die Frage, welche Pensionseinkünfte bei der Kalkulation zu berücksichtigen und in welchem Ausmaß auch ausländische Pensionseinkünfte miteinzubeziehen sind. Der Steuerabsetzbetrag nach § 33 Abs 6 EStG steht lediglich Pensionsbeziehern zu, die bestimmte Bezüge oder Vorteile iSd § 25 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG erhalten.<sup>22)</sup> Bezüge oder Vorteile iSd § 25 Abs 1 Z 1 und Z 2 EStG für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und gleichartige Bezüge iSd § 25 Abs 1 Z 3 EStG sowie Ruhe- und Versorgungsbezüge iSd § 25 Abs 1 Z 4 und Z 5 EStG.<sup>23)</sup> Der Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag ist neben dem Bezug von inländischen Versorgungsleistungen auch bei folgenden ausländischen Bezügen gegeben:

- § 25 Abs 1 Z 1 lit d EStG: „*Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht*“;
- § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG: „*Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) [...]*“;
- § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG: „*Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht*“.

Diese ausländischen Pensionseinkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 1 bis 3 EStG zählen zum steuerpflichtigen Einkommen, das der Einkommensteuer nach § 2 Abs 3 EStG unterliegt. Die ausländischen Pensionen unterliegen nur unter den Voraussetzungen des

<sup>17)</sup> Vgl Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 63 und 65; ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 125; Änderung durch das BBG 2011, BGBl I 2010/111, um dadurch den wegfallenden Alleinverdienerabsetzbetrag zu kompensieren.

<sup>18)</sup> Weitere Voraussetzungen, die Anspruch auf den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag iSd § 33 Abs 6 Z 1 EStG begründen, sind, dass der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt; der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs 3 EStG) Einkünfte iSd Abs 4 Z 1 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt; der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

<sup>19)</sup> § 33 Abs 6 EStG idF BBG 2011, BGBl I 2010/111.

<sup>20)</sup> § 33 Abs 6 Z 1 EStG idF BBG 2011, BGBl I 2010/111, sah unter weiteren Anspruchsvoraussetzungen vor, dass der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag nur zusteht, wenn „die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 13 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen“.

<sup>21)</sup> Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird, BGBl I 2013/53.

<sup>22)</sup> Vgl Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 64; kein Erhalt des Pensionistenabsetzbetrags bei Aktivbezügen, in diesen Fällen stehen die Absetzbeträge in § 33 Abs 5 EStG zu; *Herzog*, Handbuch Einkommensteuer (2012) 1002, führt aus, dass Pensionisten anstelle des Verkehrs- oder Arbeitnehmerabsetzbetrags einen einheitlichen Pensionistenabsetzbetrag erhalten; *Doralt/Herzog* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg) § 33 Rz 59/1.

<sup>23)</sup> Vgl § 33 Abs 6 EStG; siehe dazu Auflistung in Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 64.

§ 47 EStG dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber,<sup>24)</sup> weshalb die Bestimmungen für die Einkommensveranlagung nach § 39 EStG zu berücksichtigen sind. Eine Pflichtveranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist unter den Voraussetzungen des § 41 EStG<sup>25)</sup> vorzunehmen. Die Veranlagungspflicht tritt zB dann ein, wenn der Steuerpflichtige „andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt“<sup>26)</sup> oder unabhängig voneinander mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte im Kalenderjahr<sup>27)</sup> vorliegen. Die ausländischen Pensionseinkünfte sind vom Begriff der „andere[n] Einkünfte“ umfasst<sup>28)</sup> und führen bei Überschreiten des Veranlagungsfreibetrages iHv 730 Euro zur Veranlagungspflicht. Der Begriff „andere Einkünfte“ umfasst ebenfalls auch unter Progressionsvorbehalt befreite ausländische Einkünfte.<sup>29)</sup> Besteht keine Pflicht zur Veranlagung nach § 41 Abs 1 EStG, kann freiwillig nach § 41 Abs 2 EStG eine Antragsveranlagung eingereicht werden. In beiden Veranlagungsvarianten ist jedoch von den anderen Einkünften ein Betrag von bis zur Höhe des Veranlagungsfreibetrages iHv 730 Euro abzuziehen.<sup>30)</sup> Die zum Abzug zugelassenen Einkünfte bis zur Höhe des Veranlagungsfreibetrags zählen folglich nicht zum veranlagungspflichtigen Einkommen.

Die Anspruchsvoraussetzungen für den Pensionistenabsetzbetrag liegen nach nationalem Recht auch bei Erhalt von rein ausländischen Pensionsbezügen vor.<sup>31)</sup> Abkommensrechtlich werden Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Arbeit gem Art 18 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Pensionisten besteuert.<sup>32)</sup> Von dieser Grundregel sind jedoch zahlreiche Abweichungen in den jeweiligen DBA zu finden.<sup>33)</sup> Speziell hervorzuheben ist hierbei die Sonderbestimmung für Sozialversicherungspensionen.<sup>34)</sup> Diese Vereinbarung nimmt Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung von der Grundregel aus und weist dem auszahlenden Kasernenstaat das (ausschließliche) Besteuerungsrecht zu.<sup>35)</sup> Wird durch die Verteilungsnorm einem der beiden Vertragsstaaten das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Pensionszahlungen zugewiesen, ist der Rückgriff auf den Methodenartikel nicht mehr

<sup>24)</sup> Siehe dazu weiterführend § 47 EStG zu den Bestimmungen des Lohnsteuerabzugs; bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), wenn der Arbeitgeber eine Betriebsstätte im Inland hat, sowie bei ausländischen Pensionskassen auch ohne Betriebsstätte im Inland.

<sup>25)</sup> Siehe dazu § 39 EStG mit Verweis auf § 41 EStG.

<sup>26)</sup> § 41 Abs 1 Z 1 EStG.

<sup>27)</sup> § 41 Abs 1 Z 2 EStG „im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind“.

<sup>28)</sup> BFG 30. 10. 2015, RV/7104766/2015; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (15. Lfg) § 41 Rz 5.

<sup>29)</sup> Siehe dazu Jakom/Vock, EStG<sup>9</sup>, § 41 Rz 5, mit Verweis auf VwGH 21. 5. 1985, 85/14/0001.

<sup>30)</sup> § 41 Abs 3 EStG: „Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. (...) Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.“

<sup>31)</sup> Siehe dazu BFG 12. 1. 2015, RV/6100495/2014: In der angeführten Entscheidung hatte der Steuerpflichtige neben inländischen Vermietungseinkünften nur ausländische Pensionsbezüge, der Pensionistenabsetzbetrag wurde hierbei gewährt.

<sup>32)</sup> Siehe dazu Art 18 OECD-MA – Ruhegehälter: „Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 2 können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden“; Toifl, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 287 (289).

<sup>33)</sup> Vgl Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 84 ff, mwN zu Sonderregelungen für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen in DBA; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 290.

<sup>34)</sup> Vgl Dommes, Pensionen, 84 f, mit Verweis auf den Vorschlag im OECD-MK für Sozialversicherungspensionen: „Ungeachtet des Absatzes 1 können Ruhegehälter und sonstige Zahlungen, die auf Grund der Sozialversicherungsgesetzgebung eines Vertragsstaates geleistet werden, in diesem Staat besteuert werden.“

<sup>35)</sup> Siehe dazu zB die Vereinbarung in Art 18 Abs 2 DBA Deutschland: „Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden“; Dommes, Pensionen, 84 f.

erforderlich. Der Ansässigkeitsstaat hat – im Fall des ausschließlichen Besteuerungsrechts des Quellenstaates – die Einkünfte nach der abkommensrechtlichen Verteilungsnorm freizustellen. Die Pensionszahlungen dürfen folglich nicht in die nationale Bemessungsgrundlage aufgenommen werden.<sup>36)</sup> Besteht allerdings nach einer Verteilungsnorm mit offener Rechtsfolge für beide Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht, dann verhindert der Ansässigkeitsstaat mit der Anwendung des Methodenartikels eine Doppelbesteuerung durch Freistellung oder Steueranrechnung.<sup>37)</sup> Werden Einkünfte auf Grundlage eines DBA freigestellt, ist dabei regelmäßig ein Progressionsvorbehalt vereinbart, sodass diese Bezüge im Ansässigkeitsstaat bei der Festsetzung der Steuer auf das übrige Einkommen berücksichtigt werden können.<sup>38)</sup>

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass ausländische Pensionseinkünfte nach den Bestimmungen des jeweiligen DBA auch bei einer Freistellung nach einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge vom Progressionsvorbehalt nach Art 23A Abs 3 OECD-MA erfasst sind. Nicht eindeutig geklärt ist allerdings die Frage, ob die ausländischen Pensionseinkünfte in weiterer Folge auch innerstaatlich bei der Bemessung des Pensionistenabsetzbetrags gem § 33 Abs 6 EStG miteinzubeziehen sind, als „zu versteuernd [...]“ gelten und demnach die Höhe des Absetzbetrags beeinflussen.

#### **IV. Wortlautinterpretation: „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“**

##### **1. Ausgangspunkt der Finanzverwaltung**

Der Wortlaut „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“ des § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG lässt unterschiedliche Interpretationsmöglichkeiten zu. Die Finanzverwaltung hält in den LStR fest, dass „[f]ür die Einschleifung [...] gem § 33 Abs 6 Z 3 alle Pensionseinkünfte maßgeblich sind, die im Welteinkommen enthalten sind, unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionseinkünfte als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.“<sup>39)</sup> In weiterer Folge ist zu klären, ob diese Auslegung der Finanzverwaltung tatsächlich vom Wortlaut des § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG gedeckt ist und welche weiteren Auslegungsmöglichkeiten denkbar sind.

##### **2. Weite Wortlautinterpretation**

Die herrschende Meinung und die Judikatur des UFS/BFG und des VwGH interpretieren den Wortlaut „zu versteuernde Pensionsbezüge“ dahingehend, dass es sich bei DBA-befreiten Pensionsbezügen um „für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuerersatzes (...) dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige (und nur in diesem Sinne um ‚zu versteuernde‘) Pensionsbezüge (Teile des Welteinkommens gemäß § 2 Abs 2

---

<sup>36)</sup> Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 290, der iZm dem ausschließlichen Besteuerungsrecht („nur“) des Quellenstaates in Art 19 Abs 2 OECD-MA vorsieht, „dass der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode anzuwenden und damit die Pensionszahlung aus der nationalen Bemessungsgrundlage auszuschneiden hat“; diese Denklogik könnte analog auf die Sozialversicherungspensionen umgelegt werden, worin der auszahlende Kassenstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht hat.

<sup>37)</sup> Firlinger, Die abkommensrechtliche Ansässigkeit und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 307 (311).

<sup>38)</sup> Siehe dazu Art 23 A Abs 3 OECD-MA; Umsetzung dieser Vereinbarung zB in Art 23 Abs 2 lit d DBA Deutschland: „Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden“; Firlinger in Gassner/Lang/Lechner, Methoden, 311.

<sup>39)</sup> LStR 2002 Rz 809.

ESTG 1988) [handelt]<sup>40)</sup> Demnach sollen auch ausländische DBA-befreite Pensionsbezüge vom Wortlaut des § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG umfasst und bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags zu berücksichtigen sein.<sup>41)</sup> Entscheidend für die Klassifizierung als „zu versteuernd“ ist nach dieser weiten Interpretation des Wortlauts allein, dass sich ausländische Pensionsbezüge im Rahmen der Progression auf den Durchschnittssteuersatz auswirken<sup>42)</sup> und „in diesem Sinne (...) ‚zu versteuernde‘ Pensionsbezüge“ sind.<sup>43)</sup> Es ist hingegen nicht ausschlaggebend, ob ausländische Pensionsbezüge tatsächlich in Österreich besteuert werden.

Folgt man dieser weiten Interpretation, sind ausländische Pensionsbezüge dann nicht mehr vom Wortlaut des § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG erfasst, wenn sich diese gerade nicht auf die Progression auswirken. Die Nichtberücksichtigung ausländischer Pensionseinkünfte im Rahmen der Progression ist denkbar, wenn im DBA kein Progressionsvorbehalt ausbedungen worden ist.<sup>44)</sup> Aus Sicht des VwGH hat jedoch der im DBA vorgesehene Progressionsvorbehalt nur deklarative Wirkung.<sup>45)</sup> Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt ergibt sich laut VwGH nämlich aus den innerstaatlichen Tarifvorschriften,<sup>46)</sup> auch wenn es keine ausdrückliche Normierung des Progressionsvorbehalts im innerstaatlichen Recht gibt.<sup>47)</sup> Denn „die [...] – wenn auch den Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich erwähnende – Rechtsgrundlage findet sich im § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommenssteuer unterliegt“.<sup>48)</sup> Sollte in einem DBA daher kein Progressionsvorbehalt ausverhandelt worden sein, ist der Progressionsvorbehalt aufgrund der innerstaatlichen gesetzlichen Rechtsgrundlage dennoch vorzunehmen.<sup>49)</sup> Ausländische Pensionsbezüge wären demnach selbst bei Fehlen eines Progressionsvorbehalts im DBA vom Wortlaut zu versteuernde

<sup>40)</sup> UFS 22. 11. 2007, RV/0441-I/07, zur Rechtslage vor dem Abgabensicherungsgesetz 2007; vgl FN 11; vgl ebenso VwGH 20. 12. 2016, 2015/15/0010; 30. 3. 2016, 2013/13/0027; BFG 20. 2. 2014, RV/2100293/2009; UFS 4. 3. 2008, RV/0430-W/08; 7. 1. 2009, RV/0470-G/08; 18. 5. 2010, RV/0015-G/10; 28. 6. 2010, RV/1650-W/10; 25. 8. 2010, RV/0605-L/09; 18. 12. 2010, RV/0214-I/10; 10. 5. 2012, RV/0243-I/11; 25. 9. 2012, RV/0457-S/12; 28. 12. 2012, RV/2029-W/12; Jakoml/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 66; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 33 Rz 144; Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg) § 33 Rz 87; kritisch Hilber, Höhe des Pensionistenabsetzbetrages bei ausländischer Pension, SWK 35/36/2003, S 837.

<sup>41)</sup> Vgl in diesem Zusammenhang VwGH 30. 3. 2016, 2013/13/0027.

<sup>42)</sup> Vgl weiterführend Pamperl, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Lang (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 308 (313ff); Kanduth-Kristen, Pensionistenabsetzbetrag bei Auslandspensionen, taxlex 2009, 128; Lechner, Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 137 (141 f); Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 289 f.

<sup>43)</sup> UFS 22. 11. 2007, RV/0441-I/07; vgl in diesem Zusammenhang VwGH 30. 3. 2016, 2013/13/0027.

<sup>44)</sup> Vgl etwa Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada oder die Regelungen für öffentliche Bezüge in früheren DBA mit Italien, Großbritannien, Japan oder Irland.

<sup>45)</sup> Vgl Dommes, Pensionen, 238; Lechner, Das Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt als bilaterale Maßnahme zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, FJ 1982, 91 (92); Obermann, Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Auslandszinsen: ein ewiger Mythos? SWI 2010, 561 (565); für die Rechtslage in Deutschland auch Wassermeyer in Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen<sup>3</sup> (2015) Art 23A Rz 123.

<sup>46)</sup> Vgl VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0021, mit Verweis auf VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; dazu Günther/Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303; Massoner, VwGH: Progressionsvorbehalt auch ohne Normierung im DBA, ecoloex 2010/409; Dommes, Pensionen, 237 f; Obermann, SWI 2010, 561 (565); so auch schon VwGH 21. 10. 1960, 162/60: In seiner Entscheidung bezog sich der VwGH noch auf § 33 Abs 1 EStG 1953, mit dem die nachfolgende Vorschrift des § 33 Abs 1 EStG 1988 vergleichbar ist; ebenso die Rechtslage in Deutschland: BFH 10. 12. 2008, I B 60/08; 14. 7. 2010, X R 37/08.

<sup>47)</sup> Vgl Dommes, Pensionen, 237; Lechner, FJ 1982, 92; Widhalm, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in Gassner/Lang/Lechner, Methoden, 153 (159).

<sup>48)</sup> VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051.

<sup>49)</sup> Dommes, Pensionen, 238 f; Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Methoden, 166; Lechner, FJ 1982, 92f; Obermann, Griechische Staatsanleihen: Steuerbegünstigung mit Ablaufdatum – mit welchem? SWI 2009, 241 (FN 38 und 39); anders noch Salzburger Steuerdialog 2006, Sozialversicherungspension, Firmenpension und Pensionskasse, Anrechnungsverfahren, Progressionsvorbehalt (EAS 2306, DBA Österreich – Kanada, Art 18, 23), 76.

Pensionseinkünfte mitumfasst, da sie aufgrund der innerstaatlichen Verankerung der Progression, die sich aus Sicht des VwGH aus § 2 EStG ergibt, bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes miteinzubeziehen sind. Allerdings gibt es zB mit Italien ein DBA, das die Progression nur für spezielle Fälle anordnet.<sup>50)</sup> Daraus ergibt sich *e contrario*, dass der Progressionsvorbehalt für die übrigen nicht genannten Fälle nicht gelten soll.<sup>51)</sup> Ein Ausschluss der Progression ist jedenfalls dann gegeben, wenn er im DBA ausdrücklich angeordnet worden ist.<sup>52)</sup>

Ausländische Pensionseinkünfte, die unter dem Veranlagungsfreibetrag iHv 730 Euro liegen, sind ebenfalls nicht mehr vom Wortlaut des § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG umfasst, da die Pensionsbezüge in dieser Höhe keine Auswirkung auf die Progression haben. So hat auch jüngst das BFG entschieden: „Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes kann der Begriff ‚zu versteuernde Pensionseinkünfte‘ im Sinne des § 33 Abs. 6 EStG 1988 daher nicht so weit ausgelegt werden, dass darunter überhaupt alle Pensionseinkünfte fallen, und zwar auch jene, die aufgrund innerstaatlicher Normen keine Auswirkungen auf den Progressionsvorbehalt haben. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis herbeiführen wollte, zumal er die Wortfolge ‚zu versteuernden‘ im § 33 Abs 6 EStG 1988 gewählt hat.“<sup>53)</sup>

Im Rahmen einer weiten Wortlautinterpretation sind daher ausländische Pensionsbezüge dann von § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG umfasst, wenn sie zumindest eine Wirkung auf die Progression und auf den Durchschnittssteuersatz haben. Auf eine tatsächliche Besteuerung der Pensionsbezüge in Österreich kommt es nicht an. Dazu ist jedoch kritisch anzumerken, dass eine tatsächliche Besteuerung und eine Wirkung auf die Progression scheinbar gleichgesetzt werden, wenn judiziert wird, dass „es sich bei der unter Progressionsvorbehalt befreiten Altersrente aber um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige (und in diesem Sinne sehr wohl um ‚zu versteuernde‘) Pensionsbezüge (Teile des Welteinkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988) [handelt]“.<sup>54)</sup> Folgt man der herrschenden Meinung und legt den Wortlaut „zu versteuernden“ weit aus, macht es abkommensrechtlich keinen Unterschied, welcher Methodenartikel gewählt wurde. Denn sowohl bei der Befreiungsmethode als auch bei der Anrechnungsmethode ergibt sich durch die Einbeziehung der ausländischen Pensionsbezüge eine Wirkung auf die Progression.<sup>55)</sup> Im Rahmen der Anrechnungsmethode unterliegen ausländische (Pensions-)Einkünfte in Österreich in jedem Fall der Ertragsteuer und fallen unter § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG. Auch im Rahmen der Befreiungsmethode sind ausländische Pensionseinkünfte vom Wortlaut „zu versteuernden“ erfasst, da sie auf die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes einwirken. Innerstaatlich ist diese weite Interpretation zwar noch innerhalb der Grenzen der möglichen Bedeutung des Wortlauts „zu versteuernden“, allerdings zeigt sich in den nachfolgenden Gedanken, dass eine andere (enge) Interpretation von § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG ebenso denkbar ist.

### 3. Enge Wortlautinterpretation

In der Literatur wird von *Hilber* vertreten, dass der Wortlaut „zu versteuernden Pensionsbezüge“ so auszulegen ist, dass nur die tatsächlich in Österreich besteuerten Pen-

<sup>50)</sup> Vgl etwa Art 23 Abs 3 lit b DBA Italien, BGBl III 1985/125, betreffend Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, das in Italien besteuert werden darf.

<sup>51)</sup> Vgl etwa *Massoner*, *ecolex* 2010, 409; siehe allerdings zur deutschen Rechtslage *Ismer* in *Vogel/Lehner*, *Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>6</sup> (2015) Art 23 Rz 226, mit Verweis auf BFH 19. 12. 2001, I R 63/00, und BFH 15. 5. 2002; I R 40/01: Der BFH lässt einen solchen *E-contrario*-Schluss nicht zu.

<sup>52)</sup> Dann würde das DBA im Rahmen der Schrankenwirkungen das österreichische nationale Recht beschränken: Allerdings hat Österreich bisher kein DBA abgeschlossen, das die Anwendung eines Progressionsvorbehalts ausdrücklich ausschließt.

<sup>53)</sup> Vgl BFG 12. 4. 2016, RV/3100869/2015.

<sup>54)</sup> UFS 7. 1. 2009, RV/0470-G/08.

<sup>55)</sup> Zumindest sofern diese nicht etwa ausgeschlossen wurde oder die Bezüge unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen, vgl auch *Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner*, *Methoden*, 166; *Lechner*, FJ 1982, 92 (92 f).

sionsbezüge umfasst seien sollten.<sup>56)</sup> Nach dieser These sind ausländische unter Progressionsvorbehalt DBA-befreite Pensionsbezüge nicht von § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG umfasst, da die ausländischen steuerbefreiten Einkünfte nach dem Wortlaut „zu versteuernden“ nicht einmal in die inländische Steuerbemessungsgrundlage aufzunehmen sind.<sup>57)</sup> Damit kommt *Hilber* zu einem anderen Ergebnis als die Finanzgerichte und legt den Wortlaut „zu versteuernden“ wesentlich enger aus.

Diese enge Wortlautinterpretation führt je nach Wahl des Methodenartikels im betreffenden DBA zu unterschiedlichen Ergebnissen.<sup>58)</sup> Im Rahmen der Anrechnungsmethode werden ausländische (Pensions-)Einkünfte tatsächlich in Österreich besteuert<sup>59)</sup> und sind damit vom Wortlaut „zu versteuernden Pensionseinkünfte“ mitumfasst. Die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrags ist damit jedenfalls unter Einbeziehung der ausländischen Pensionsbezüge vorzunehmen. Der Steuerpflichtige erleidet damit den Nachteil, dass die ausländischen Pensionsbezüge im Inland tatsächlich besteuert werden und dadurch auch bei der Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrags berücksichtigt werden. Demgegenüber sind im Rahmen der Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt die ausländischen Pensionseinkünfte in Österreich nicht tatsächlich zu besteuern, sondern lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.<sup>60)</sup> Der Steuerpflichtige genießt bei dieser Variante den Vorteil, dass die Bezüge DBA-befreit und nicht bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags zu berücksichtigen sind, auch wenn sie den Durchschnittssteuersatz beeinflussen.

#### 4. Unterschiede bei auszahlender Stelle im In- und Ausland

Wird der Begriff „zu versteuernden“ eng interpretiert, wird in der Literatur zudem kritisiert, dass Pensionsbezüge je nachdem, ob sie von einer in- oder einer ausländischen Stelle ausbezahlt werden, unterschiedlich zu behandeln sind.<sup>61)</sup> Wird ein Rentenbezug von über 25.000 Euro ausschließlich von einer inländischen Stelle ausbezahlt, kommt der Pensionistenabsetzbetrag generell nicht zum Abzug, da der Schwellenwert gem § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG überschritten wurde. Anders verhält es sich jedoch, wenn die Summe der in- und ausländischen Pensionsbezüge den Schwellenwert von 25.000 Euro übersteigt. In Fällen, in denen der inländische Pensionsbezug unter 25.000 Euro liegt, kommt es zu unterschiedlichen Folgen, je nachdem, welcher Interpretation gefolgt wird:

Ist das Besteuerungsrecht aufgrund der Befreiungsmethode einem anderen Staat zugewiesen, sind nach enger Auslegung die ausländischen Pensionseinkünfte bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags nicht zu berücksichtigen. Folglich steht dann der Pensionistenabsetzbetrag zu. Wird der Wortlaut weit ausgelegt, werden auch ausländische Pensionseinkünfte umfasst. Daher würde der Schwellenwert von 25.000 Euro überschritten werden und der Absetzbetrag nicht zustehen. Diese Wortlautinterpretation führt allerdings auch dazu, dass ausschließlich ausländische Pensionsbezüge zur Gewährung des Pensionistenabsetzbetrags führen.<sup>62)</sup> Ergibt sich bei ausschließlich ausländischen steuerbefreiten Einkünften eine Steuerschuld von unter null, könnte daher höchstens eine Negativsteuer nach § 33 Abs 8 Z 3 EStG in Betracht kommen.<sup>63)</sup> Sind im

<sup>56)</sup> Vgl insb *Hilber*, SWK 35/36/2003, S 837; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 66.

<sup>57)</sup> Im Rahmen des Progressionsvorbehalts werden die ausländischen Einkünfte lediglich zur Berechnung des Steuersatzes, der auf das übrige Einkommen anzuwenden ist, herangezogen.

<sup>58)</sup> Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 66; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2009, 128; UFS 22. 11. 2007, RV/0441-I/07; 4. 3. 2008, RV/0430-W/08; 7. 1. 2009, RV/0470-G/08.

<sup>59)</sup> Vgl Art 23B OECD-MA – Anrechnungsmethode; *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden, 11 (13 ff).

<sup>60)</sup> Vgl Art 23A OECD-MA – Befreiungsmethode; *Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden, 153.

<sup>61)</sup> Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 66; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2009, 128; UFS 22. 11. 2007, RV/0441-I/07; 4. 3. 2008, RV/0430-W/08; 7. 1. 2009, RV/0470-G/08.

<sup>62)</sup> Vgl etwa BFG 12. 1. 2016, RV/6100495/2014.

<sup>63)</sup> Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 71.



Ausland entrichtete Steuern im Rahmen der Anrechnungsmethode in Österreich anrechenbar, handelt es sich bei den ausländischen Pensionsbezügen jedenfalls um tatsächlich zu versteuernde, weshalb die Bezüge bei der Berechnung des Schwellenwerts miteinzubeziehen sind. Es macht daher in diesem Fall keinen Unterschied, ob der Wortlaut eng oder weit ausgelegt wird.

## V. Systematische Interpretation

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob aus der systematischen Interpretation heraus ein eindeutiges Ergebnis für den Umfang der zu berücksichtigenden ausländischen Pensionseinkünften bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags gefunden werden kann. Dafür ist es notwendig, den Pensionistenabsetzbetrag im Rahmen der Gesetzessystematik im Vergleich zum Alleinverdiener- und Verkehrsabsetzbetrag zu untersuchen.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 EStG weist in den Anspruchsvoraussetzungen<sup>64)</sup> eine Einkunftsgrenze des Ehepartners iHv 6.000 Euro auf. Maßgebliche Größe bei der Berechnung dieser Einkunftsgrenze ist hierbei der Gesamtbetrag der Einkünfte iSd § 2 Abs 2 EStG.<sup>65)</sup> Da bei der Berechnung des Alleinverdienerabsetzbetrags auf den Gesamtbetrag der Einkünfte abgestellt wird, sind bei diesem Absetzbetrag auch ausländische (Pensions-)Einkünfte miteinzubeziehen. Eine Einkunftsgrenze des Ehepartners iHv 2.000 Euro ist auch in den Anspruchsvoraussetzungen für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs 6 Z 1 Teilstrich 2 EStG zu finden.<sup>66)</sup> Darüber hinaus wird im Rahmen des Alleinverdienerabsetzbetrags gem § 33 Abs 4 EStG explizit angeordnet, dass auch „auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte“<sup>67)</sup> in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Einkunftsgrenze des Ehepartners miteinzubeziehen sind.<sup>68)</sup> Auch die gleichlautende Vorschrift des § 33 Abs 8 Z 4 EStG<sup>69)</sup> sieht vor, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer für Zwecke der Negativsteuer/SV-Rückerstattung nach § 33 Abs 8 Z 1 bis 3 EStG ebenfalls ausländische steuerbefreite Einkünfte berücksichtigt werden.<sup>70)</sup> *E contrario* könnte man argumentieren, dass ausländische, nach DBA steuerbefreite Einkünfte bei der Bemessung des Absetzbetrages daher gerade nicht zu berücksichtigen sind, da § 33 Abs 6 EStG eine solche ausdrückliche Regelung nicht enthält. Dennoch scheint es aus systematischen Gründen nicht zielführend, dass sich Unterschiede bei der Berechnung der Einkünfte des (Ehe-)Partners innerhalb der Absetzbeträge ergeben. Daher sollten bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags, wie in § 33 Abs 4 und Abs 8 Z 4 EStG angeordnet, auch ausländische steuerbefreite Pensionseinkünfte berücksichtigt werden.

<sup>64)</sup> Die Anspruchsvoraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag iSd § 33 Abs 4 EStG sind, dass der Steuerpflichtige für mehr als sechs Monate mit einem (Ehe-)Partner zusammenlebt, ein Kind hat, für das mehr als sechs Monate Familienbeihilfe bezogen wurde, und die jährlichen Einkünfte des (Ehe-)Partners 6.000 Euro nicht übersteigen (Kind iSd § 106 Abs 1 EStG, wenn Anspruch auf Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 3 EStG zusteht, der nur bei Anspruch auf Familienbeihilfe gewährt und mit dieser gemeinsam ausgezahlt wird).

<sup>65)</sup> Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 27; siehe dazu § 33 Abs 4 EStG: „Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.“

<sup>66)</sup> Siehe weiterführend Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 33 Rz 137 f.

<sup>67)</sup> § 33 Abs 4 EStG.

<sup>68)</sup> Siehe dazu § 33 Abs 4 EStG.

<sup>69)</sup> Siehe dazu § 33 Abs 8 Z 4 EStG: „Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer gemäß Z 1 bis 3 wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln.“

<sup>70)</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 71.

Der Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs 5 Z 2 EStG<sup>71)</sup> bezieht sich in den Anspruchsvoraussetzungen auf das „Einkommen“ als relevante Bezugsgröße.<sup>72)</sup> Die Einschleifregelung des erhöhten Verkehrsabsetzbetrags bemisst sich dabei ebenfalls am „Einkommen“.<sup>73)</sup> Dieser Absetzbetrag verwendet somit einheitlich eine maßgebliche Bemessungsgröße – das „Einkommen“ – und berücksichtigt bei der Berechnung des Welteinkommens ausländische Einkünfte gleichermaßen. Das Welteinkommensprinzip wird durch die Zuordnung der Besteuerungsrechte im jeweiligen DBA durchbrochen, allerdings sind die nach DBA steuerbefreiten Einkünfte dennoch im Progressionsvorbehalt erfasst.<sup>74)</sup> Hierbei ist eine Abweichung zum Pensionistenabsetzbetrag zu erkennen, welcher einerseits an eine andere Wertgröße – „Pensionseinkünfte“ – anknüpft und andererseits diese zudem auch zweimal unterschiedlich in den Anspruchsvoraussetzungen und bei der Berechnung der Einschleifregelung verwendet.<sup>75)</sup> Im Umkehrschluss aus § 33 Abs 5 Z 2 EStG könnte man daher argumentieren, dass solche freigestellte ausländischen Pensionseinkünfte nicht Teil des „Einkommens“ und folglich keine zu berücksichtigenden „Einkünfte“ sind.

Zusammenfassend kann dennoch festgehalten werden, dass bei der Bemessung von Absetzbeträgen grundsätzlich auch ausländische Einkünfte für die Berechnung herangezogen werden. Die in § 33 Abs 6 EStG genannten Bezüge, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, stellen die äußerste Grenze für den Umfang der zu berücksichtigenden Pensionszahlungen dar.<sup>76)</sup> Allerdings wird in weiterer Folge bei der Bemessung der Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrags nicht auf die in den Anspruchsgrundlagen genannten Bezüge verwiesen, sondern lediglich der Begriff der „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünfte“ verwendet. Die Anspruchsvoraussetzungen des erhöhten Pensionistenabsetzbetrags nach § 33 Abs 6 Z 2 EStG sprechen außerdem uneinheitlich von „laufenden Pensionseinkünften“<sup>77)</sup> des Anspruchsberechtigten oder von „Einkünften“<sup>78)</sup> des Ehepartners. Würde man die laufenden Pensionseinkünfte für die Bemessung dieses Absetzbetrags heranziehen, wären auch ausländische Pensionsbezüge, die als Einkünfte qualifizierte werden, mitumfasst.<sup>79)</sup> Allerdings schränkt die Einschleifregelung die maßgebliche Bemessungsgröße auf „zu versteuernde“ laufende Pensionseinkünfte ein.<sup>80)</sup> Um eine einheitliche Begriffsverwendung bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags sicherzustellen, sollte – wie von *Kanduth-Kristen* vorgeschlagen – die Wortfolge „zu versteuernden“ gestrichen werden.<sup>81)</sup> Unserer Ansicht

<sup>71)</sup> Der Verkehrsabsetzbetrag erhöht sich bei Anspruch auf eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 auf 690 Euro, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 12.200 Euro nicht übersteigt.

<sup>72)</sup> Siehe dazu § 33 Abs 5 Z 2 Satz 1 EStG: „Bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 erhöht sich der Verkehrsabsetzbetrag auf 690 Euro, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 12 200 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt.“; siehe auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 60.

<sup>73)</sup> Siehe dazu § 33 Abs 5 Z 2 Satz 2 EStG: „Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag vermindert sich zwischen Einkommen von 12.200 Euro und 13.000 Euro gleichmäßig einschleifend auf 400 Euro.“

<sup>74)</sup> Vgl *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>9</sup>, § 2 Rz 7.

<sup>75)</sup> Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 60; dazu § 33 Abs 6 EStG, der in Z 2 auf die „laufenden Pensionseinkünfte“ sowie im Einschleifintervall von Z 2 und Z 3 auf die „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünfte“ Bezug nimmt.

<sup>76)</sup> Nach *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 33 Rz 137e, können überhaupt nur jene Einkünfte, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln, vom Begriff „Pensionseinkünfte“ erfasst sein.

<sup>77)</sup> Siehe dazu § 33 Abs 6 Z 2 EStG: „Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19.930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.“

<sup>78)</sup> Siehe dazu Einkunftsgrenze des Ehepartners, die Anspruch auf den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag begründen; § 33 Abs 6 Z 1 Teilstrich 2 EStG: „höchstens jährliche Einkünfte von 2.200 Euro“.

<sup>79)</sup> Bei der Verwendung der „laufenden Pensionseinkünfte“ ist keine weitere Einschränkung hinsichtlich der Herkunft oder einer Steuerpflicht zu erkennen; daher wären in diesen Fällen auch ausländische Pensionseinkünfte erfasst.

<sup>80)</sup> Sowohl § 33 Abs 6 Z 2 und Z 3 EStG.

<sup>81)</sup> Siehe dazu *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 66; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2009, 128.

nach könnte auch ein Verweis auf die in § 33 Abs 6 EStG genannten Bezüge verwendet werden, um eine einheitliche Begriffsverwendung sicherzustellen und dadurch Unklarheiten zu vermeiden.

Betrachtet man die VwGH-Rechtsprechung<sup>82)</sup> zur Einschleifregelung der Topfsonderausgaben, dann sind bei der Berechnung der Einschleifregelung auch Auslandseinkünfte zu erfassen. Überträgt man die Rechtsprechung nun auf den Pensionistenabsetzbetrag, wären ausländische Pensionsbezüge zweifellos als laufende Pensionseinkünfte zu qualifizieren und folglich bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags zu berücksichtigen. Jedoch ist hierbei kritisch anzumerken, dass die maßgebliche Berechnungsgröße der Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrags die anderslautende Wortfolge „zu versteuernden“ beinhaltet.<sup>83)</sup> Denn dieser Wortlaut lässt auch den Schluss zu, dass der Gesetzgeber die Pensionseinkünfte bewusst weiter einschränken und nur auf die tatsächlich in Österreich zu versteuernde Pensionsbezüge abstellen wollte.<sup>84)</sup> Im Ergebnis hätten damit die Anspruchsvoraussetzungen und die Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrags zwei unterschiedliche Berechnungsgrößen zum Gegenstand. Aus systematischen Gründen kann jedoch nur eine Bemessungsgröße pro Absetzbetrag maßgeblich sein, um ein widerspruchsfreies Rechtssystem zu gewährleisten. Die Bezugsgrößen innerhalb der verschiedenen Absetzbeträge variieren, es werden sowohl Einkommen, der Gesamtbetrag der Einkünfte als auch eben nur bestimmte Pensionseinkünfte als maßgebliche Berechnungsgröße verwendet. Allerdings muss sichergestellt sein, dass die Bezugsgröße einheitlich verwendet wird.

Nach der systematischen Interpretation sprechen die besseren Gründe für die Berücksichtigung von ausländischen Pensionseinkünften bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags. Ausländische Einkünfte ohne DBA sowie ausländische Einkünfte mit Anrechnungsmethode sind jedenfalls von der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags erfasst. Eine einheitliche Systematik innerhalb der Absetzbeträge erfordert eine Berücksichtigung von ausländischen freigestellten Pensionseinkünften. Dieses Ergebnis stützt damit die weite Wortlautinterpretation, die ausländische Pensionseinkünfte vom Wortlaut des § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG umfasst sieht, wenn sich diese auf die Progression auswirken. Dann werden nämlich – bis auf wenige Ausnahmen – ausländische Pensionseinkünfte bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags berücksichtigt und genauso behandelt wie im Rahmen der übrigen Absetzbeträge und der Rechtsprechung zu den Topfsonderausgaben.

## VI. Teleologische Interpretation

Der Pensionistenabsetzbetrag ist von sozialen Erwägungen geprägt und soll zu einer steuerlichen Entlastung von Pensionsbeziehern führen und dadurch deren altersbedingte Mehrbelastung abgelten.<sup>85)</sup> Durch die Ausgestaltung des Pensionistenabsetzbetrags als Steuerabsetzbetrag soll, im Gegensatz zu Steuerfreibeträgen, eine gleichmäßige Entlastung der Pensionsbezieher herbeigeführt werden.<sup>86)</sup> Der

---

<sup>82)</sup> Siehe dazu mit weiterführenden Verweisen VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; 29. 7. 2010, 2010/15/0021; dazu bereits VwGH 11. 10. 1977, 1830/77, VwSlg 5173/F, worin die Berücksichtigung von ausländischen Einkünften, die aufgrund eines DBA nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, grundsätzlich zum Einkommen zählen und daher auch bei der Ermittlung der Einkunftsgrenze für die Bemessung des Selbstbehalts bei außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen sind.

<sup>83)</sup> Siehe dazu Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 66, kritisch zu UFS 7. 1. 2009, RV/0470-G/08, weil hier der UFS die Überlegungen zur Einschleifregelung bei den Topfsonderausgaben (§ 18 Abs 3 Z 2 EStG) auf den Pensionistenabsetzbetrag übertragen hat.

<sup>84)</sup> Siehe zu einer engen Interpretation etwa *Hilber*, SWK 35/36/2003, S 837.

<sup>85)</sup> Vgl Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 63; *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 33 Rz 137; weiterführend siehe dazu ErlRV 474 BlgNR 13. GP, 71.

<sup>86)</sup> Vgl zur Wirkung von Absetzbeträgen weiterführend Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup>, § 33 Rz 19.

Pensionistenabsetzbetrag nimmt dabei auf die besonderen, Pensionisten betreffenden, höheren Lebenshaltungsaufwendungen Rücksicht.<sup>87)</sup> Diese Aufwendungen treffen Bezieher von in- und ausländischen Pensionen gleichermaßen. Um das Ziel der Entlastung einer bestimmten einkommensschwachen Gruppe von Pensionsbeziehern bestmöglich zu erreichen, scheint eine Berücksichtigung der ausländischen Pensionsbezüge bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags auch angemessen. Denn bezieht ein Steuerpflichtiger neben inländische auch ausländische Pensionsbezüge, dann verfügt er in Summe über ein höheres disponibles Einkommen. Die höheren Pensionseinkünfte – unter Einbeziehung der ausländischen Pensionsbezüge – führen somit bei Überschreiten festgelegter Grenzen auch zu einer Minderung des Pensionistenabsetzbetrags.<sup>88)</sup> Allerdings haben damit auch Bezieher von ausschließlich ausländischen Pensionseinkünften Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag.<sup>89)</sup> Dieses Ergebnis scheint unter Berücksichtigung der Zielerreichung auch gerechtfertigt zu sein.

## VII. Ergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Wortlaut „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“ zunächst Raum für eine enge Interpretation zulässt, die lediglich Pensionseinkünfte umfasst, die in die inländische Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Nicht von dieser engen Interpretation umfasst sind demnach Pensionsbezüge, die – auch unter Progressionsvorbehalt – DBA-befreit sind oder die unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen. Allerdings führt diese Lösung zu unbefriedigenden Ergebnissen. Denn je nach Wahl des Methodenartikels im DBA kommt man zu unterschiedlichen Ergebnissen. Außerdem macht es dann einen Unterschied, ob sich die auszahlende Stelle im In- oder Ausland befindet.

Darüber hinaus lässt sich eine enge Wortlautinterpretation schwer mit der Systematik des Gesetzes in Einklang bringen und würde auch Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen. Denn bei der Bemessung der übrigen Absetzbeträge steht es außer Frage, dass auch ausländische Bezüge miteinbezogen werden. Auch aus teleologischen Erwägungen hat nur die Einbeziehung aller in- und ausländischen Pensionsbezügen Sinn, da nur dann gezielt die Entlastung von einer bestimmten einkommensschwachen Gruppe von Pensionsbeziehern erreicht wird.

Im Ergebnis finden sich daher bessere Argumente dafür, die Wortfolge „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“ so auszulegen, dass damit alle in- und ausländi-

<sup>87)</sup> EriRV 474 BlgNR 13. GP, 53 f. *„Die bisherige Zuerkennung des Werbungskostenpauschbetrages von 3276 S an Pensionisten muß als systemwidrig angesehen werden und soll in Hinkunft entfallen. Man muß aber berücksichtigen, daß Pensionisten oft mit besonderem Lebenshaltungsaufwendungen belastet sind, welche die aktiven Erwerbstätigen in der Regel nicht treffen. Aus dieser Überlegung heraus wird für Pensionisten an Stelle des Werbungskostenpauschbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag in der Höhe von 1.500 S in Vorschlag gebracht, der Pensionisten durchwegs steuerliche besser stellen wird als bisher. Den Steuerabsetzbeträgen wird gegenüber den bisherigen entsprechenden Steuerfreibeträgen, welche nur die Steuerbemessungsgrundlage und nicht die Steuer mindern, deshalb der Vorzug gegeben, weil sie sozialer wirken. Die Steuerabsetzbeträge führen nämlich, sobald das Einkommen, ab dem sie sich voll auswirken, erreicht ist, zu einer gleichmäßigen Entlastung der Steuerpflichtigen und begünstigen nicht wie die Steuerfreibeträge die Empfänger hoher Einkommen, die einer solchen Begünstigung grundsätzlich nicht bedürfen.“*

<sup>88)</sup> Durch die Wirkung der Einschleifregelung beim Pensionistenabsetzbetrag wird bei der Einbeziehung der ausländischen Pensionseinkünfte der Absetzbetrag auch vermindert; somit kann die Einbeziehung von ausländischen Pensionseinkünften einerseits den Absetzbetrag erst begründen, jedoch andererseits durch in Summe höhere Pensionseinkünfte den Absetzbetrag auch vermindern.

<sup>89)</sup> Siehe dazu BFG 12. 1. 2015, RV/6100495/2014; im Wege einer Antragsveranlagung kommen Bezieher von ausschließlich ausländischen, freigestellten Pensionseinkünften auch in den Genuss des Absetzbetrags in Form einer Negativsteuer.

schen Pensionseinkünfte erfasst sind, die zumindest im Rahmen der Progression zu berücksichtigen sind. Wirken sich allerdings die ausländischen Pensionseinkünfte nicht im Rahmen der Progression auf den Durchschnittssteuersatz aus, so werden diese auch nicht bei der Bemessung des Pensionistenabsetzbetrags berücksichtigt. Das ist etwa dann der Fall, wenn die ausländischen Pensionseinkünfte unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen oder der Progressionsvorbehalt im DBA explizit ausgeschlossen wurde.

Zum selben Schluss kommen auch die aktuellen Judikate zur Einbeziehung ausländischer Pensionsbezüge bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags: Während der VwGH festgestellt hat, dass ausländische Pensionsbezüge aufgrund der vorhandenen Progressionswirkung bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags miteinzubeziehen sind, hat das BFG entschieden, dass eine Miteinbeziehung dann nicht mehr zu erfolgen hat, wenn die ausländischen Pensionsbezüge unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen und keine Auswirkung auf die Progression gegeben ist. Die Ergebnisse der beiden Entscheidungen stimmen überein und ergänzen einander, da in beiden Erkenntnissen auf das entscheidende Kriterium der Wirkung ausländischer Pensionsbezüge auf die Progression abgestellt wird.

Allerdings bleibt zu beachten, dass der Wortlaut den Zusatz „zu versteuernden“ beinhaltet und damit den Rechtsunterworfenen auf den ersten Blick zu einer engen Interpretation einlädt. Erst die Systematik des Gesetzes sowie der Zweck des Pensionistenabsetzbetrags zeigen, dass der Wortlaut so weit zu interpretieren ist, dass auch Pensionsbezüge mitumfasst sind, die lediglich im Rahmen der Progression wirken.

Um die Verunsicherung bei der Interpretation zu beseitigen, wäre zum einen die von *Kanduth-Kristen* vorgeschlagene Lösung der Streichung des Wortlauts „zu versteuernden“ sinnvoll. Darüber hinaus würde zum anderen eine einheitliche Begriffsverwendung innerhalb des Pensionistenabsetzbetrags und bei den anderen Absetzbeträgen („zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“ nach § 33 Abs 6 Z 2 und 3 EStG; „Einkünfte“ nach § 33 Abs 6 Z 1 EStG; „Einkommen“ nach § 33 Abs 5 Z 2 EStG; Einkünfte unter Einbeziehung aufgrund „zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte“ nach § 33 Abs 4 EStG) zu einem besseren Verständnis beitragen. Dabei sollte sich die Bemessung einheitlich auf die in den Anspruchsvoraussetzungen genannten Bezüge beziehen. Dann bliebe bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags kein Spielraum für eine unterschiedliche umfangmäßige Einbeziehung ausländischer Pensionsbezüge.

## VIII. Conclusio

Der VwGH fordert bei der Bemessung des Pensionistenabsetzbetrags nach § 33 Abs 6 Z 3 EStG die Berücksichtigung von ausländischen Pensionseinkünften und qualifiziert diese als „zu versteuernde laufende Pensionseinkünfte“, auch wenn sie nach einem DBA freigestellt sind. Allerdings verunsichert die BFG-Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von ausländischen Pensionseinkünften, die unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen, die Rechtsanwender. In der Literatur finden sich die möglichen Argumente einer weiten und engen Interpretation des Wortlauts.

Im Ergebnis sprechen aus systematischer Sicht die besseren Argumente für eine weite Interpretation des Wortlauts und somit für die Berücksichtigung von ausländischen Pensionseinkünften bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrags, sofern die ausländischen Pensionsbezüge eine Wirkung auf die Progression haben.