

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, über die Beschwerde vom 8. März 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***2*** vom 15. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Laut Abfrage vom 2.1.2025 ist der in ***3*** geborene Beschwerdeführer (kurz Bf.) Staatsbürger des Vereinigten Königreiches und seit ***4*** in ***5*** mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Im Beschwerdejahr bezog der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei ***6*** in Österreich. Zudem erklärte er im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 unter Kennziffer 359 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht) „Einkünfte ohne Sonderzahlungen“ im Betrag von € 10.070,77.

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 23.11.2017 teilte der Bf. mit Eingabe vom 29.12.2017 Folgendes mit:

*„Ich war Angestellter der Fa. ***7*** in den Jahren ***8***, zu diesem Datum wurde ich entlassen und trat gleichzeitig meine Pension an. Seit damals erhalte ich österreichische Pensionszahlungen. Während der Zeit meiner Anstellung bei ***7*** in Österreich zahlte ich freiwillige ("voluntary class 3 National Insurance contributions") Beiträge in das UK-Pensionsversicherungssystem ein. Die daraus resultierende staatliche UK - Pension erhalte ich seit der Vollendung meines 65.Lebensjahres mit erstmaliger Auszahlung im Jänner 2016. Das Geld wird direkt auf mein österreichisches Bankkonto überwiesen. Die Beiträge zu diesem System resultieren aus in Österreich bereits besteuerten Einkünften. Meiner Information zufolge werden Auszahlungen, denen bereits versteuerte Beiträge zugrunde liegen, nicht noch einmal versteuert (...) Die auszahlende Stelle meiner ausländischen Sozialversicherungspension: Department for Work and Pension, Newcastle Pension Center (...)“*

Dem vom Department for Work & Pensions an den Bf. gerichteten Schreiben vom 18.1.2016 heißt es auszugsweise:

„(..)About our decision

We have decided you are entitled to a UK State Pension under the European Community Agreement on Social Security between the UK and Austria at the weekly amount of £ 153,97 from 15 December. This is based on your own insurance contributions (...)

Your Basic UK State Pension is at the full amount. This is because enough UK National Insurance (NI) contributions were paid to get the full amount of Basic UK State Pension.

How your Basic UK State Pension will be paid

Your Basic UK State Pension will be paid at the end of every four weeks to your bank (...)“

Außerdem übermittelte der Bf. eine von The Pensions Service am 6.2.2016 ausgestellte Zusammenstellung der im Jahr 2016 erhaltenen Pensionsbezüge (UK State Pension payments).

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 15.2.2018 wurde die Abgabe unter Ansatz der britischen Rentenbezüge (€ 10.070,77) mit € 5.924,00 festgesetzt.

Die vom Bf. gegen den angeführten Bescheid mit Schriftsatz vom 8.3.2018 eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die Besteuerung der vom Department for Work and Pensions auf Grundlage der „voluntary class 3 National Insurance contributions“ geleisteten Beträge. Es handle sich nach Ansicht des Bf. um sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG auf Grundlage freiwilliger Beitragsleistungen, die steuerlich nicht abzugsfähig seien und daher aus besteuertem Vermögen stammen würden.

In der die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 7.12.2018 wurde ausgeführt:

„(...) Bei den wiederkehrenden Bezügen des Department for Work & Pensions handelt es sich um einen Pensionsbezug aus einer ausländischen Sozialversicherung, der nach Ansicht der

Finanzverwaltung durchaus einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht: Bezugsauszahlung monatlich seit Vollendung des 65. Lebensjahres. Die freiwillige Leistung von Pensionsbeiträgen stellt keinen Widerspruch zur inländischen Sozialversicherungspension dar, wegen der Möglichkeit zur Leistung von Arbeitnehmerbeiträgen zur sogenannten "freiwilligen Höherversicherung". Die Erfassung der Bezüge aus Großbritannien zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit gem. § 25 EStG 1988 ist daher rechtskonform und Ihre Beschwerde ist als unbegründet abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 28.12.2018 brachte der Bf. unter Verweis auf Rz 6602 der EStR vor, die Gleichstellung mit der sogenannten "freiwilligen Höherversicherung" als Begründung für die Abweisung des Antrages sei untauglich, da diese Beitragsleistungen die Besteuerungsbasis verkürzten und ergo auch die Besteuerungsbasis anlässlich Pensionsbezuges erhöhten. Dies liege hier nicht vor. Der Einkommensteuerbescheid 2016 sei daher insofern zu korrigieren, als diese Einkünfte nicht steuerpflichtig, allenfalls mit einem verminderten Steuersatz zu besteuern seien.

Das Finanzamt legte das Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde, da die Auszahlung der Bezüge aus UK unzweifelhaft in Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis mit der Fa. ***9*** stehe, weshalb diese Bezüge einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung entsprächen und demzufolge gemäß § 25 EStG zu versteuern seien.

Ergänzend stellte der Bf. im Schreiben vom 28.5.2019 Folgendes klar:

*„Im Vorlagebericht (...) wird für die steuerliche Behandlung der "State Pension" ein Zusammenhang mit meinem ehemaligen Angestelltenverhältnis der Fa. ***9*** angenommen. Ausgehend von dieser -unrichtigen- Vermutung wird eine Entsprechung zu Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gefolgert und demzufolge die Steuerpflicht gemäß § 25 EStG argumentiert.*

*Beweisantrag: Demgegenüber bringe ich dem Gericht zur Kenntnis, dass meine Zahlungen auf Grundlage der "Voluntary Class 3 National Insurance Contributions" mit meinem Eintritt in das Österreichische Sozialversicherungssystem in ***10*** freiwillig erfolgt sind und in keinem Verhältnis zur Fa. ***11*** oder anderen Dienstverhältnissen standen. Meine diesbezüglichen Pensionsbeiträge entsprechen daher nicht den Pensionsbeiträgen zur Österreichischen Sozialversicherung. Dies daraus abgeleiteten Ansprüche auf meine State Pension entsprechen nicht der Österreichischen Sozialversicherung. Die Steuerpflicht gemäß § 25 EStG ist nicht gegeben.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gesetzeslage, in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988 normiert:

„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

(...)

a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.“

Zufolge § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

§ 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 bestimmt:

„Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt.“

Das DBA Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland (Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen), BGBl. Nr. 390/1970, bestimmt in seinem Artikel 18 betreffend Ruhegehälter:

„(1) Vorbehaltlich des Artikels 19 Absätze 1 und 2 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, sowie Renten, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.“

(2) Der Ausdruck „Rente“ bedeutet einen bestimmten Betrag, der regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten auf Lebenszeit oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnittes auf Grund einer Verpflichtung zahlbar ist, die diese Zahlungen als Gegenleistung für bereits in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistungen vorsieht.“

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aufgrund der im Vorigen dargestellten Aktenlage bzw. aus dem Parteivorbringen:

Der Bf. ist Staatsbürger des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland, seit ***10*** mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und somit im Beschwerdejahr im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Beginnend ab ***12*** erzielte der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Angestellter der ***6*** in Österreich. Daneben bezog der Bf. im Streitjahr Pensionseinkünfte („*State Pension*“) aus Großbritannien, die auf freiwillig in den Jahren ***13*** an die britische Renten- und Sozialversicherung geleistete Beiträge („*Voluntary Class 3 National Insurance contributions*“) beruhen. Dieser britische Rentenbezug wird seit dem Beschwerdejahr vom Department für Work and Pensions („*The Pension Service*“) an den Bf. per Überweisung ausbezahlt.

3. Rechtliche Würdigung

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass es sich bei der vom Bf. aus Großbritannien bezogenen „*State Pension*“ um „*Ruhegehälter*“ im Sinne des Art. 18 Abs. 1 des DBA zwischen Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland handelt und demnach das Besteuerungsrecht Österreich als Ansässigkeitsstaat zukommt. Der Bf. selbst hat schließlich den im Jahr 2016 erhaltenen Bezug daraus in seiner Einkommensteuererklärung als „*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht*“ eingeordnet.

Strittig ist jedoch die einkommensteuerliche Behandlung der britischen Pensionsbezüge. Im Konkreten herrscht keine Einigkeit darüber, ob die Besteuerung dieser Rentenbezüge nach § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 zu erfolgen hat oder Einkünfte im Sinne des § 29 Abs. 1 dritter Satz leg. cit. vorliegen.

Die Subsumierbarkeit einer ausländischen Sozialversicherungsrente eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen unter den Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 oder unter § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 war bereits Hauptfrage des mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, entschiedenen Falles des Verwaltungsgerichtshofes. Der Gerichtshof stellte in diesem Fall klar, dass die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 so auszulegen ist, dass darunter nur Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung fallen, welche auf gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten absetzbare

Pflichtbeiträge zurückzuführen sind. Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung sind nämlich gemäß § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988, Tz 7).

Wie der VwGH weiters ausgesprochen hat, werden Pensionseinkünfte auf Grund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 hingegen nicht erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz. 9 zu § 25 EStG 1988). Bei auf freiwillige Beiträge zurückzuführenden Pensionen stellt die Besteuerung nach § 29 Z 1 EStG 1988 sicher, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen des Pensionsbezuges nicht den Rückfluss jener Beträge als Einkommen zu versteuern hat, die er ohne Möglichkeit auf entsprechende einkommensmindernde Berücksichtigung in die Pensionsversicherung eingezahlt hat. Aus diesem Grunde hält der Verwaltungsgerichtshof die in der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommenssteuerhandbuch, § 25 Tz 24) vertretene Auffassung, Pensionseinkünfte aufgrund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung seien vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 nicht erfasst, für zutreffend.

Im Beschwerdefall wurde vom Bf. mit hinreichender Deutlichkeit aufgezeigt, dass er mit Aufnahme seiner Tätigkeit in Österreich im Jahr ***10*** von dem - etwa britischen Staatsangehörigen eröffneten – Recht, durch freiwillige Beitragszahlungen (Voluntary National Insurance contributions Class 3) Rentenansprüche für die „State Pension“ zu erwerben, Gebrauch gemacht hat.

Das britische Renten- und Sozialversicherungssystem sieht für im Vereinigten Königreich erwerbstätige Personen oder solche, die aus anderen Gründen Rentenansprüche in England gesammelt haben, einen Anspruch auf Rentenzahlungen vor, die im Falle ihres Ruhestands im Ausland dorthin überwiesen werden.

Wie aus der Internetseite des britischen Ministeriums „Department for Work and Pensions“ (www.gov.uk/government/organisations/department-for-work-pensions) hervorgeht, handelt es sich bei der vom Bf. bezogenen „Basic State Pension“ um eine wöchentliche Zahlung der britischen Regierung bei Erreichen eines bestimmten Pensionsalters. Die Pensionshöhe hängt von der Höhe der geleisteten Beitragszahlungen ab. Zur Auszahlung der vollständigen Pensionshöhe kommt es etwa bei Erreichen von „30 qualifying years of National Insurance contributions or credits“. Lebt und arbeitet jemand – wie der Bf. – nicht in Großbritannien, so besteht die Möglichkeit, freiwillige Beitragszahlungen, sogenannte „voluntary National Insurance contributions“, zu leisten, um bei Vorliegen des vorgesehenen Pensionsalters genügend „National Insurance qualifying years“ für den Erhalt der State Pension angesammelt zu haben. Jenen Personen, die nicht in Großbritannien leben und arbeiten, aber in den letzten drei Jahren davor dort gewohnt oder drei Jahre lang Pensionsbeiträge gezahlt haben, wird durch Zahlung der Class 3 voluntary National Insurance contributions so die Möglichkeit

eröffnet, eine State Pension zu erhalten. Die dafür wöchentlich zu zahlenden Raten betrugen in den Jahren ***10*** bis 2016 zwischen rund 5 € bis 14 €.

Nach der Aktenlage ist erkennbar, dass die vom Bf. von ***13*** eingezahlten Beiträge in das britische Pensionsversicherungssystem keine Beitragsleistungen mit Zwangscharakter darstellen, sondern auf einem freiwilligen Entschluss des Bf. im Interesse seiner Zukunftssicherung beruhen. Die vom Bf. von der britischen Pensionsversicherung ab dem Jahr 2016 bezogenen Zahlungen („State Pension“) sind daher vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z. 1 EStG 1988 zu beurteilen.

Daraus folgt, dass die Steuerpflicht der gegenständlichen ausländischen Pensionsbezüge erst eintritt, wenn die Summe der zugeflossenen Renten den Wert der einbezahlten freiwillig einbezahlten Pensionsbeiträge übersteigt. Da dies im Streitjahr als dem erstmaligen Jahr der Auszahlung der „State Pension“ unstrittig noch nicht erfüllt ist, unterliegt die im Jahr 2016 erhaltene Rentenzahlung aus Großbritannien zur Gänze nicht der Steuerpflicht.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2016 ohne Ansatz der „State Pension“ in Höhe von € 10.070,77 vorzunehmen.

4. Nichtzulassung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständlich gründet sich die Nichtzulassung einer ordentlichen Revision zum einen darauf, dass die Entscheidung nicht von der darin zitierten Rechtsprechung des VwGH zur rechtlichen Beurteilung ausländischer Pensionseinkünfte abweicht. Zum zweiten hatte das vorliegende Erkenntnis die Klärung einer auf den Einzelfall bezogenen Sachverhaltsfrage zum Gegenstand, sodass insgesamt nicht vom Vorliegen einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage ausgegangen werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Jänner 2025