

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 8. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid über die Einkommensteuer 2014 wird nach § 279 Abs 1 BAO abgeändert. Die Einkommensteuer wird mit 984,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil des Spruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 18.12.2019 forderte das damalige Finanzamt Deutschlandsberg-Leibnitz-Voitsberg, nunmehr Finanzamt Österreich (im Folgenden: belangte Behörde), den Beschwerdeführer ***Bf1*** (im Folgenden: BF) auf, die Einkommensteuererklärungen ua. für das Jahr 2014 einzureichen. Am selben Tag reichte dieser die Einkommensteuererklärung 2014 ein.

Am 8.1.2020 erließ die belangte Behörde einen Bescheid mit dem sie die Einkommensteuer 2014 des BF festsetzte. Neben Einkünften iHv 1.375,44 Euro, die von der Pensionsversicherungsanstalt ausgezahlt wurden, wurden auch noch ausländische Einkünfte ohne inländischem Steuerabzug iHv 8.036,76 Euro für die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens herangezogen. Für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes wurden ausländische Einkünfte iHv insgesamt 12.367,51 Euro berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF mit Schreiben vom 3.2.2020 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde.

Mit Vorhalt vom 6.4.2020 forderte die belangte Behörde den BF auf, ergänzende Unterlagen vorzulegen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.7.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 30.7.2020 brachte der BF, offensichtlich in Beantwortung des Vorhalts vom 6.4.2020, eine Stellungnahme ein (datiert mit 29.7.2020).

Am 19.8.2020 brachte der BF fristgerecht einen Vorlageantrag (datiert mit 17.8.2020) ein.

Am 28.7.2021 hat die belangte Behörde den gegenständlichen Fall mittels Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt.

Am 13.8.2021 brachte der BF zum Vorlageantrag eine weitere Stellungnahme ein.

Mit Schreiben vom 30.4.2025 wurde der BF vom BFG zur Übermittlung ergänzender Unterlagen aufgefordert. Am 26.5.2025 brachte er eine ergänzende Stellungnahme ein.

Am 23.9.2025 wurde beim BFG ein Erörterungstermin iSd § 269 Abs 3 BAO durchgeführt.

Mit Schreiben vom 25.9.2025 legte der BF ergänzende Unterlagen vor.

Die Argumente des BF lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Die französische Rente ergebe sich, da der ehemaliger deutscher Arbeitgeber ihn 5 Jahre bei einem Tochterunternehmen in Frankreich geführt habe und hierbei die entsprechenden Rentenbeiträge eingezahlt habe. Tatsächlich sei er jedoch niemals in Frankreich, sondern immer in Deutschland auf Montage gewesen. Die französische Rente sei vom Finanzamt voll versteuert worden, obwohl diese sich aus Einzahlungen ergebe, die zum Teil vom Arbeitnehmer und zum Teil vom Arbeitgeber entrichtet worden seien, wobei der vom Arbeitnehmer entrichtete Teil bereits aus versteuertem Einkommen geleistet worden sei. Es handle sich somit um eine rechtswidrige Doppelbesteuerung und könne allenfalls nur der Teil, der sich aus den Arbeitgeberbeiträgen ergebe, einer Besteuerung unterzogen werden.

Die deutsche Rente iHv 12.691,00 Euro, die vom österreichischen Finanzamt in die Berechnung miteinbezogen werde, sei ebenfalls bereits in Deutschland versteuert, wobei die Nettorente lediglich 8.062,00 Euro betrage. In Deutschland werde vorher der Lohn versteuert und erst

danach die Rentenbeiträge abgeführt. Auch die diesbezüglichen Beiträge seien sohin aus bereits versteuertem Einkommen geleistet worden. Das Finanzamt könne höchstens den Arbeitgeberanteil versteuern, somit die halbe Rente. Die bereits versteuerte Rente dürfe nicht für irgendwelche Berechnungen herangezogen werden.

Der BF sei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Es komme jedoch zu einer Steuerlast in Österreich, da beide Finanzämter ihre Berechnungen mit der vollen Bruttosumme durchführten, bei einer Berechnung mit der Nettosumme würde keine Steuerlast anfallen. Dies sei eine indirekte Doppelbesteuerung, die unvereinbar mit europäischem Recht sei.

Die belangte Behörde führt demgegenüber an:

Trotz Aufforderung habe der BF keine der angeforderten Unterlagen übermittelt. Nach Art 18 des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Frankreich seien Pensionsbezüge grundsätzlich im Wohnsitzstaat zu versteuern. Ausgenommen seien nach Art 19 des DBA lediglich Ruhegehälter, die aufgrund geleisteter Dienste für den öffentlichen Bereich (Staat, Gebietskörperschaft oder Körperschaft des öffentlichen Rechts) gezahlt würden, wobei kein diesbezüglicher Nachweis des BF erbracht worden sei.

Für die deutsche Sozialversicherungsrente sei der Ansatz höher, als der deutsche Nettobetrag, da eine Bestimmung über die Berücksichtigung eines steuerfreien Anteils der Rente – wie in Deutschland vorgesehen – in Österreich nicht existiere und die Ermittlung nach österreichischen Vorschriften zu erfolgen hätte.

Im Rahmen des Erörterungstermins brachte die Vertreterin der belangten Behörde ergänzend vor, das Besteuerungsrecht für die Bezüge aus der VBL liege entgegen dem angefochtenen Bescheid tatsächlich in Deutschland und nicht in Österreich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Streitpunkte:

Vom Gericht wurden folgende Punkte als strittig erkannt:

- A. Der BF vermeint, die Beiträge, aufgrund derer er die ausländischen Rentenbezüge erhalte, seien aus bereits versteuertem Einkommen geleistet worden, weshalb die Rentenbezüge nicht im vollen Ausmaß besteuert werden dürften.

- B. Die deutsche Rente sei von der belangten Behörde zudem zu hoch angesetzt worden, da der in Deutschland steuerfreie Teil der Rente in Österreich nicht berücksichtigt worden sei.

2. Sachverhalt

Der BF ist deutscher Staatsbürger und hatte im Jahr 2014 seinen Hauptwohnsitz in Österreich (ZMR-Auszug – OZ 33, unstrittig).

Der BF hat im Rahmen seines Erwerbslebens zunächst für die Firma ***Arbeitgeber1***, bzw. deren Tochtergesellschaft ***TochterArbeitgeber1*** gearbeitet. Danach hat er einige Jahre für eine französische Firma gearbeitet, für die er jedoch ausschließlich Montagetätigkeiten in Deutschland erbracht hat. In weiterer Folge war er bis zum Jahr 2005 wieder bei der Firma ***Arbeitgeber1*** bzw. ***TochterArbeitgeber1*** tätig, bis er im Jahr 2005 nach Österreich gezogen ist. Der BF befindet sich seit 2012 im Ruhestand. (Vorbringen BF im Rahmen der Erörterung – OZ 27)

Ihm sind im Jahr 2014 neben (Pensions-)bezügen von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt auch noch Rentenzahlungen aus Frankreich und aus Deutschland zugeflossen. Die Bruttobezüge setzen sich folgendermaßen zusammen (AEOL-Mitteilungen – OZ 11; Beträge in Euro):

<i>Quellenstaat</i>	<i>Auszahlende Stelle</i>	<i>Zufluss</i>
Österreich	Pensionsversicherungsanstalt	1.375,44
Frankreich	Carsat Alsace Moselle (CARSAT)	2.010,00
Frankreich	Malakoff Mederic Retraite Arrco (ARRCO)	1.177,00
Deutschland	Rentenversicherung Bund	12.691,14
Deutschland	VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder BAV (VBL)	251,79
Deutschland	***Arbeitgeber1-HR***	4.762,90

Im gegenständlichen Jahr hat der BF Beiträge an die Krankenversicherung gem. § 73a ASVG für ausländische Leistungen iHv 812,18 Euro abgeführt (Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt – OZ 11).

Die Zahlungen der VBL erhält der BF aufgrund einer früheren Tätigkeit seiner Ex-Gattin im öffentlichen Dienst. Deren Versicherung in der VBL Klassik hat am 2.2.1994 begonnen. Ein Teil des von der Ex-Gattin erworbenen Rentenanspruches wurde dem BF im Rahmen eines Versorgungsausgleiches übertragen. (Schreiben des BF vom 25.9.2025 samt Beilagen der VBL – OZ 28).

Der BF selbst war nie im öffentlichen Dienst beschäftigt (Vorbringen des BF im Rahmen der Erörterung – OZ 27).

Die VBL Klassik ist eine Pflichtversicherung im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung für den öffentlichen Dienst. Die Finanzierung erfolgt im Tarifgebiet West, in dem der BF bzw. dessen Gattin die Ansprüche erworben hat, vollständig aus Umlagen, die zum Teil durch den Arbeitgeber und zum Teil durch den Arbeitnehmer getragen werden.

In Deutschland wurden lediglich die Pensionszahlungen der Rentenversicherung Bund der Einkommensteuer unterworfen (deutscher Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 15.9.2016 – OZ 5)

3. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere den in Klammer angeführten Beweismitteln und ist grundsätzlich unstrittig.

Die Einstufung der VBL als Pflichtversicherung ergibt sich aus den einschlägigen deutschen Vorschriften, insbes. § 26 Abs 1 lit c der Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder; § 2 Tarifvertrag Altersversorgung – ATV bzw. § 5 Versorgungs-Tarifvertrag – VersTV. Die Umlagenfinanzierung ergibt sich aus § 64 der Satzung der VBL.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

4.1.1. Beurteilung nach österreichischem Steuerrecht:

Nach **§ 1 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988)** sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich grundsätzlich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Da der BF seinen Wohnsitz unbestritten im Inland hatte, ist er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs 2 EStG 1988.

Der Einkommensteuer unterliegen nach **§ 2 Abs 3 Z 5 EStG 1988** ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind ua nach **§ 25 Abs 1 Z 1 lit a erster Satz EStG 1988** Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Die Zahlungen der ***Arbeitgeber1-HR*** werden aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses ausbezahlt und sind daher Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a erster Satz EStG 1988.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind weiters nach **§ 25 Abs 1 Z 3 lit a erster Satz EStG 1988** Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Die Zahlungen der Pensionsversicherungsanstalt stammen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung, und sind daher Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind weiters nach **§ 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988** Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Die Pensionsversicherung im Rahmen der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung ist grundsätzlich ein System der Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen, auch wenn einzelne Elemente der Freiwilligkeit im Bereich der Höherversicherung und Weiterversicherung gegeben sind. Eine ausländische Sozialversicherung entspricht daher jedenfalls nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Sowohl die Rentenzahlungen aus der französischen Carsat Alsace Moselle, als auch der französischen Malakoff Mederic Retraite Arrco basieren auf einem Pflichtversicherungssystem mit Pflichtbeiträgen und sind daher als einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechend anzusehen, weshalb die daraus bezogenen Zahlungen als Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 anzusehen sind.

Die deutsche VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder BAV weist Elemente sowohl einer Sozialversicherung, als auch einer Pensionskasse auf. Da sie für öffentlich Bedienstete eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen darstellt und sich im hier relevanten Abrechnungsverband West ausschließlich im Umlageverfahren finanziert, ist sie als einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechend anzusehen, weshalb die daraus bezogenen Einkünfte ebenfalls unter § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 zu subsumieren sind.

4.1.2. Anwendung der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen:

Ein Besteuerungsrecht an den ausländischen Einkünften besteht nur insoweit, als dieses nicht durch die Regelungen zwischenstaatlicher Doppelbesteuerungsabkommen (konkret mit Frankreich bzw. mit Deutschland) eingeschränkt wird.

Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Frankreich

Hiezu ist das **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 613/1994 idF BGBl. III Nr. 93/2018** anwendbar. (DBA-Frankreich)

Art 3 Abs 2 des DBA-Frankreich bestimmt zur Auslegung von Begriffen Folgendes:

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt. Der Ausdruck „Recht dieses Staates“ bezieht sich im Allgemeinen auf das bei der Abkommensanwendung den anderen Rechtszweigen dieses Staates vorgehende Steuerrecht.

Art 4 Abs 1 des DBA-Frankreich definiert den Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ wie folgt:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Nach Art 4 Abs 1 DBA-Frankreich ist der BF im betreffenden Jahr als in Österreich ansässig anzusehen.

Art 18 DBA-Frankreich bestimmt Folgendes:

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Die gegenständlichen Zuflüsse aus Frankreich von CARSAT und ARRCO stellen unbestritten Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit iSd Art 18 DBA-Frankreich dar.

Da der BF diese Ruhegehälter nicht für frühere, dem Staat Frankreich, einer Gebietskörperschaft, oder Körperschaft des öffentlichen Rechts geleistete Dienste erhält, sind die Voraussetzungen des Art 19 Abs 1 DBA-Frankreich nicht gegeben. Das Besteuerungsrecht für die Renten der CARSAT und der ARRCO liegt somit nach Art 18 Abs 1 DBA-Frankreich ausschließlich bei Österreich als Ansässigkeitsstaat.

Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Deutschland:

Das relevante Abkommen ist hierbei das **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/2012.** (DBA-Deutschland)

Art 3 Abs 2 DBA-Deutschland bestimmt zur Auslegung von Begriffen Folgendes:

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Nach **Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland** definiert den Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ wie folgt:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus

Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Nach Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland ist der BF im betreffenden Jahr als in Österreich ansässig anzusehen.

Bezüglich Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Zahlungen bestimmt **Art 18 DBA-Deutschland** Folgendes:

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) 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.

(3) Wiederkehrende und einmalige Vergütungen, die ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person für einen Schaden zahlt, für dessen Folgen die staatliche Gemeinschaft in Abgeltung eines besonderen Opfers oder aus anderen Gründen nach versorgungsrechtlichen Grundsätzen entsteht, oder der als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung oder des Wehr- oder Zivildiensts entstanden ist (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen), dürfen abweichend von Absatz 1 nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(4) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslanglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Bezüglich Ruhegehältern für ehem. Tätigkeiten im öffentlichen Dienst bestimmt **Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland** abweichend folgendes:

Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die

natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

Die von der ***Arbeitgeber1-HR*** bezahlten Renten sind als Betriebsrente zu beurteilen, weshalb das Besteuerungsrecht nach Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland ausschließlich Österreich als Ansässigkeitsstaat zukommt.

Die von der Rentenversicherung Bund ausgezahlten Beträge sind als Sozialversicherungsrente anzusehen, weshalb das diesbezügliche Besteuerungsrecht nach Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland ausschließlich dem auszahlenden Staat, also Deutschland, zukommt.

Die konkrete Einordnungen der Zahlungen aus der VBL ist strittig (vgl. die detaillierte Darstellung in BFG 21.10.2024, RV/7104445/2020). Nach österreichischem Steuerrecht fallen diese Bezüge unter nichtselbständige Einkünfte iSd § 25 EStG 1988. Sie stellen somit Ruhegehälter iSd Art 18 bzw. Art 19 DBA-Deutschland dar. Die Zahlungen aus der VBL werden an den BF für Dienste, die von seiner Ex-Gattin für die Bundesrepublik Deutschland, einer Gebietskörperschaft oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistet wurden, gezahlt. Der BF ist zwar in Österreich ansässig, aber kein österreichischer Staatsbürger. Das Besteuerungsrecht wird somit durch Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland ausschließlich Deutschland zugewiesen.

Hinsichtlich der Zahlungen aus der österreichischen PVA liegt sowohl nach Art 18 DBA-Frankreich, als auch nach Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht ausschließlich bei Österreich, da der BF hier ansässig ist bzw. die Zahlungen Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung darstellen.

Zusammengefasst sind die Besteuerungsrechte somit bei folgenden Staaten gelegen:

<i>Quellenstaat</i>	<i>Auszahlende Stelle</i>	<i>Besteuerungsrecht</i>
Österreich	Pensionsversicherungsanstalt	Österreich
Frankreich	CARSAT	Österreich
Frankreich	ARRCO	Österreich
Deutschland	***Arbeitgeber1-HR***	Österreich
Deutschland	Rentenversicherung Bund	Deutschland
Deutschland	VBL	Deutschland

Hinsichtlich der Einkünfte, die in Deutschland zu besteuern sind, bestimmt **Art 23 DBA-Deutschland** auszugsweise folgendes:

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

d) 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.

Nach Art 18 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland bzw. nach § 19 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland sind die von der deutschen Rentenversicherung Bund und die von der VBL erhaltenen Zahlungen unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in Österreich auszunehmen. Diese Einkünfte dürfen somit bei Bemessung des auf das österreichische Einkommen anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden, wodurch diese Einkünfte selbst keiner Besteuerung unterzogen werden, sich aber der Steuersatz für das restliche Einkommen entsprechend erhöht.

Nach deutscher Rechtsmeinung fallen die Zahlungen aus der VBL nicht unter Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland, sondern unter Art 21 des DBA-Deutschland (vgl. BFG 21.10.2024, RV/7104445/2020; Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 18 Rz 36; Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art 6 bis 22 OECD-MA) – Teil 2 Rz 706), weshalb diese nach deutscher Rechtsmeinung im Ansässigkeitsstaat, also Österreich zu besteuern wären. Deutschland hat diese Zahlungen auch tatsächlich keiner Besteuerung unterworfen, wie sich aus dem vorliegenden Einkommensteuerbescheid ergibt. Aufgrund unterschiedlicher Abkommensauslegung der einzelnen Staaten würde dies im Ergebnis eine Doppelnichtbesteuerung bedeuten.

Für solche Fälle sieht Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland einen Methodenwechsel von der Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode vor.

Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland besagt für diesen Fall: *Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel, wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte [...] unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet [...] werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung [...] die betreffenden Einkünfte [...] unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden.*

Bei einer abschließenden Zuteilungsnorm, die durch die Einschränkung „nur“ bei der Zuweisung des Besteuerungsrechtes erkennbar ist, bedarf es keiner Anwendung des Methodenartikels mehr (vgl. zB *Häck/Schönfeld* in DBA³ Art 23A S 1407 RZ 1; *Bendlinger/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Art 23 A und B OECD-MA) RZ 5). Der VwGH hat auch zum DBA mit Italien ausgesprochen, die Einschränkung „nur“ im Sinne einer obgenannten abschließenden Zuteilungsnorm bewirke, dass die betroffenen Einkünfte nicht im Sinne der im Methodenartikel zugrunde gelegten Methode (im Anlassfall Anrechnungsmethode) zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021).

Da im konkreten Fall bereits aufgrund Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht an den von der VBA ausbezahlten Bezügen ausschließlich Deutschland zugeordnet wird, sind diese dem Methodenartikel nicht mehr zugrunde zu legen.

In der Lehre ist umstritten, ob Bestimmungen, wie die Rückfallsklausel nach Art 23A Abs 4 OECD-MA auch im Regelungsbereich von Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge anwendbar sind (verneinend zB *Häck/Schönfeld* in *Schönfeld/Ditz*, DBA³ (2025) S. 1407 RZ 1; *Lang/Frenkenberger*, Vermeidung der deutschen Nichtbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten nach dem DBA Deutschland, BFGjournal 11-12/2024, 391; aufgrund des Regelungszweckes bejahend *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2025, 345).

Auch wenn der Sinn und Zweck der Regelung, nämlich der Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung, in einem solchen Fall einen Methodenwechsel nahelegen würde, so ist eine solche Interpretation nicht vom Wortlaut der Bestimmungen gedeckt. Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland nimmt explizit nur Bezug auf Art 23 DBA-Deutschland und kann somit keine Durchbrechung der bereits in Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland abschließend geregelten Verteilung rechtfertigen. Dafür spricht auch die unterschiedliche Formulierung von Art 28 Abs 1 DBA-Deutschland, der lediglich auf eine „Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel“ Bezug nimmt, während Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland sich auf „nach diesem Abkommen von der Besteuerung“ ausgenommene Einkünfte bezieht. Wäre es Wunsch der Vertragsparteien gewesen, Art 28 Abs 1 DBA-Deutschland auf sämtliche, auch abschließende, Verteilungsnormen anzuwenden, so hätten diese eine umfangreichere Formulierung, ähnlich

Art 23 Abs 3 lit d DBA-Deutschland, verwendet. Da die Doppelbesteuerung somit bereits nach Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland vermieden wird, ist die Anwendungsmöglichkeit des Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland nicht eröffnet.

Österreich kann somit die Einkünfte aus der VBL nicht besteuern. Die Bezüge der VBL und auch die Bezüge der Rentenversicherung Bund dürfen jedoch nach Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland progressionserhöhend angesetzt werden.

Progressionsvorbehalte sind grundsätzlich unionsrechtskonform (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 mit Verweis auf EuGH 14.11.2006, C-513/04).

4.1.3. Steuererhebung nach inländischem Recht:

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035 mwN)

Gem. **§ 2 Abs 8 EStG 1988** sind für die Ermittlung ausländischer Einkünfte die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes maßgebend. Abzüge von steuerfreien Teilen, die sich ausschließlich aus dem deutschen Steuerrecht ergeben, sind daher ausgeschlossen (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Entgegen dem deutschen Steuerrecht kennt das österreichische EStG keinen steuerfreien Rententeil. Auch ein Werbungskostenpauschbetrag kann nach § 16 Abs 3 zweiter Satz nur berücksichtigt werden, wenn die Einkünfte keinen Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen. Daher ist nicht bloß der sich aus dem deutschen Einkommensteuerbescheid ergebende Nettobetrag von € 8.062 für die Berechnung der Progressionsbesteuerung anzusetzen, sondern richtigerweise eine Beurteilung nach österreichischem Steuerrecht vorzunehmen. Eine Einbeziehung des steuerfreien Teils der deutschen Rente in den Progressionsvorbehalt steht im Einklang mit der Rspr. des VwGH, der darin unter Hinweis auf die Rspr. des EuGH keine europarechtswidrigkeit erblickt hat (vgl. VwGH 2.6.2021, Ra 2020/15/0132 mwN).

Der Umstand, dass die Beiträge zu den ausländischen Sozialversicherungen vom Nettolohn entrichtet wurde, wirkt sich nicht auf die Höhe der Einkünfte aus. Einerseits sind sämtliche Einkünfte als Bezüge aus ausländischen gesetzlichen Sozialversicherungen nach § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 anzusehen. Selbst, wenn die VBL als ausländische Pensionskasse iSd § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 zu qualifizieren wäre, wären die Beiträge aufgrund einer gesetzlichen

Verpflichtung zu leisten, weshalb sie in Österreich nach § 16 Abs 4 Z 4 lit a bzw. lit e EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig waren und daher § 25 Abs 1 Z 2 lit b zweiter Satz EStG 1988 nicht anwendbar ist. Voraussetzung der eingeschränkten Steuerpflicht nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 ist nämlich insbesondere, dass die Beitragsleistungen weder im Inland noch im Ausland von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar waren (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123). Hierbei kommt es jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Dies gilt auch für die Zuflüsse aus der französischen CARSAT und ARRCO.

Die Höhe der Einkünfte wurde vom BF, abgesehen in Bezug auf die obigen Punkte, nicht bestritten. Das BFG konnte diesbezüglich keine Unstimmigkeiten erkennen. Aus diesem Grund war der Einkommensteuerbescheid lediglich dahingehend zu korrigieren, dass die von der VBL zugeflossenen Zahlungen von den inländischen Einkünften zu den Progressioneinkünften zu verschieben waren, wodurch die Höhe des Einkommens anzupassen und der Bescheid entsprechend abzuändern war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision war zuzulassen, da Rechtsprechung des VwGH einerseits zu der Frage fehlt, unter welche Abkommensbestimmung Zahlungen aus der deutschen VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder BAV fallen, sowie zu der Frage, ob die Bestimmung des Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland idF BGBl. III Nr. 32/2012 auch im Regelungsbereich von Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge anwendbar ist.

Graz, am 13. Oktober 2025