

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Mathias Themel LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 26. November 2018 und 27. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015, Steuernummer *** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für die Jahre 2014 und 2015 ergingen zunächst Erstbescheide (2014: Bescheid vom 14. August 2015 mit einer Festsetzung von EUR 9.987,00; 2015: Bescheid vom 6. Oktober 2016 mit einer Festsetzung von EUR 11.147,00).

Im Rahmen von Wiederaufnahmeverfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO erließ die Abgabenbehörde am 1. Oktober 2018 (für 2014) bzw. am 28. September 2018 (für 2015) neue Sachbescheide. In den Begründungen führte das Finanzamt aus, dass die deutschen Pensionszahlungen nunmehr aufgrund vorliegender Unterlagen neu zu bewerten seien. Dabei wurden die Bezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund (DRB, 2014: EUR 12.370,44; 2015: EUR 12.604,16) ausdrücklich als Sozialversicherungsrenten qualifiziert und gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA lediglich im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Die Renten der

Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) sowie des Landesamtes für Steuern und Finanzen (LSF) wurden hingegen gemäß Art. 18 Abs. 1 bzw. Art. 19 Abs. 2 DBA der Besteuerung in Österreich unterzogen. Die Einkommensteuer wurde mit EUR 12.295,00 (2014) bzw. EUR 12.064,00 (2015) festgesetzt.

Nur zwei Monate später, mit Bescheiden vom 26. November 2018 (für 2014) sowie vom 27. November 2018 (für 2015), hob das Finanzamt diese Bescheide gemäß § 299 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide, in welchen die Einkommensteuer mit EUR 16.313,00 (2014) bzw. EUR 16.086,00 (2015) festgesetzt wurde. Die Behörde begründete diese „Verböserung“ damit, dass im Zuge einer neuerlichen Überprüfung des Aktes festgestellt worden sei, dass sämtliche Pensionen (LSF, VBL sowie Deutsche Rentenversicherung Bund) kausal auf die frühere Tätigkeit des Beschwerdeführers als FH-Professor im öffentlichen Dienst zurückzuführen seien. Daher unterlägen nach Ansicht der Behörde nunmehr alle diese Bezüge – einschließlich der DRB – der Regelung des Art. 19 Abs. 2 DBA und seien aufgrund der bestehenden österreichischen Staatsangehörigkeit in Österreich voll zu versteuern.

Dagegen richteten sich die Beschwerden vom 29. November 2018 (gegen die Sachbescheide) sowie vom 10. Dezember 2018 (gegen die Aufhebungsbescheide). Darin rügte der Beschwerdeführer insbesondere die mangelnde Rechtsgrundlage für die Interpretation der Sozialversicherungsrente in ein Ruhegehalt des öffentlichen Dienstes. Er betonte, dass die Rente der DRB auf Beiträgen und nicht auf Diensten für einen Staat basiere. Zudem wies er darauf hin, dass sich seit den vorangegangenen Bescheiden vom Oktober 2018 keinerlei Änderungen im Sachverhalt ergeben hätten, die eine erneute Aufhebung rechtfertigen würden.

Die Abgabenbehörde erließ am 28. Jänner 2019 (für 2015) sowie am 29. Jänner 2019 (für 2014) Beschwerdeentscheidungen, mit denen die Beschwerden betreffend die Sachbescheide als unbegründet abgewiesen wurden. Darin hielt die Behörde an ihrer Rechtsauffassung der „funktionalen Kausalität“ fest. Da der Beschwerdeführer einem Vorhalt vom 11. Dezember 2018 zur Aufschlüsselung seiner Versicherungszeiten nicht nachgekommen sei, müsse aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen werden, dass die Sozialversicherungspension ausschließlich auf dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis beruhe.

Mit Eingaben vom 1. Februar 2019 sowie vom 7. Februar 2019 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Er hielt darin fest, dass die Kausalität zwischen früherer Arbeit und Rente das Wesen jeder Altersrente sei, dies jedoch im Rahmen des DBA für die Anwendung des Art. 18 Abs. 2 DBA irrelevant bleibe. Zudem äußerte er Zweifel daran, dass eine einseitige Auslegung des DBA durch die österreichische Behörde zulässig sei, wenn dadurch die bereits in Deutschland erfolgte Versteuerung ignoriert werde.

Am 22. März 2019 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vor.

Da die Beschwerdevereinscheidungen vom 28. Jänner 2019 bzw. 29. Jänner 2019 lediglich über die Beschwerden gegen die Sachbescheide absprachen, die Beschwerden gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO jedoch unerledigt ließen, bilden erstere die alleinige Sache des vorliegenden Erkenntnisses.

Der Beschwerdeführer stellte – trotz Anregungen durch das Finanzamt (siehe Vorlagebericht) und des Bundesfinanzgerichtes – keinen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 DBA.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der im Jahr 19** geborene und im Beschwerdezeitraum in Österreich ansässige Beschwerdeführer verfügte in den Jahren 2014 und 2015 ausschließlich über die österreichische Staatsbürgerschaft.

Der berufliche Werdegang des Beschwerdeführers in Deutschland umfasste sowohl privatwirtschaftliche als auch öffentlich-rechtliche Tätigkeiten: Zunächst war er ca. zwei Jahre als Angestellter im Maschinenbau sowie weitere fünf Jahre (teils angestellt, teils selbstständig) für eine Beratungsgesellschaft tätig. In dieser Zeit sowie während einer anschließenden zehnjährigen Tätigkeit als Dozent im öffentlichen Angestelltenverhältnis beim Land Nordrhein-Westfalen wurden Pflichtbeiträge an die DRB geleistet. Zusätzlich entrichtete der Beschwerdeführer in den 1970er-Jahren freiwillige Nachzahlungen an die DRB für Zeiträume, in denen zuvor keine Beitragsleistung möglich war. Zuletzt stand der Beschwerdeführer ca. 15 Jahre lang als Professor an einer Fachhochschule in ***B*** sowie in ***Z*** in einem Beamtenverhältnis. Während dieser Zeit wurden keine weiteren Beiträge an die DRB geleistet.

In den Streitjahren 2014 und 2015 flossen dem Beschwerdeführer folgende Bezüge aus Deutschland zu:

- Zahlungen der Deutschen Rentenversicherung Bund: Laufende Zahlungen, denen sowohl Beitragszeiten aus einer Angestelltentätigkeit in der Privatwirtschaft als auch aus einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis sowie freiwillige Nachzahlungen zugrunde liegen. In Deutschland wurde die DRB-Rente als Sozialversicherungsrente gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA besteuert.
- Zahlungen des Freistaates Sachsen (LSF): Bezüge aus dem vormaligen Beamtenverhältnis (Professur).
- Zahlungen der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder: Bezüge aus einer Zusatzversorgung für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes.

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2014): Der Beschwerdeführer erzielte zudem Einkünfte aus einer in Deutschland belegenen Immobilie.

Während der Freistaat Sachsen und die VBL die Bezüge netto (nach Steuerabzug in Deutschland) auszahlten, erfolgte die Auszahlung der DRB-Rente brutto. In Deutschland wurde die DRB-Rente als Sozialversicherungsrente gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA besteuert.

Die Abgabenbehörde ordnete alle drei Rentenbezüge – aufgrund ihrer funktionalen Kausalität zur vormaligen Tätigkeit im öffentlichen Dienst – als Ruhegehälter im Sinne des Art. 19 Abs. 2 DBA ein. Daraus resultierte aufgrund der österreichischen Staatsbürgerschaft eine volle Besteuerung aller Bezüge in Österreich. Eine Aufteilung der DRB-Rente in einen privatwirtschaftlichen und einen öffentlich-rechtlichen Anteil unterblieb im behördlichen Verfahren.

2. Beweismwürdigung

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen (Staatsbürgerschaft) ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind unstrittig. Die Feststellungen zum beruflichen Werdegang stützen sich auf die glaubhaften und detaillierten Schilderungen des Beschwerdeführers im Rahmen der Korrespondenz und der mit dem Bundesfinanzgericht geführten Telefonate.

Dass der Beschwerdeführer über eine Erwerbsbiografie verfügt, die sowohl privatwirtschaftliche als auch öffentlich-rechtliche Stationen umfasst, deckt sich mit den vorgelegten Mitteilungen der verschiedenen Rententräger (LSF, DRB, VBL).

Soweit die Abgabenbehörde eine detaillierte Aufschlüsselung der Versicherungszeiten der DRB begehrte, um eine „funktionale Kausalität“ zum öffentlichen Dienst zu prüfen, ist dies für das vorliegende Erkenntnis nicht entscheidungsrelevant. Da die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes primär an die Rechtsnatur des Rententrägers und des Rentensystems anknüpft, erübrigt sich eine Beweisaufnahme über die exakte Aufteilung der Beitragszeiten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Unter „DBA“ ist im Folgenden das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, BGBl. III Nr. 182/2002, zu verstehen.

Bezüglich Ruhegehälter, Renten und ähnlichen Zahlungen bestimmt Art. 18 DBA 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 lebenslänglich 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 Ruhegehälter für ehemalige Tätigkeiten im öffentlichen Dienst bestimmt Art. 19 Abs. 2 DBA 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.“

Art. 3 Abs. 2 DBA lautet:

„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.“

Im Rahmen des Verfahrens wurde Einvernehmen darüber erzielt, dass es sich sowohl bei der Pension des Freistaates Sachsen (LSF) als auch bei der Rente der VBL um Ruhegehälter aus dem

öffentlichen Dienst handelt, die unter die Bestimmung des Art. 19 Abs. 2 DBA zu subsumieren sind.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

Die bezogenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus in Deutschland belegtem unbeweglichem Vermögen sind gemäß Art. 6 DBA im Ansässigkeitsstaat Österreich von der Besteuerung auszunehmen und unterliegen gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA dem Progressionsvorbehalt.

Zu LSF-Pension und VBL-Rente:

Diese Bezüge sind als Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA einzustufen. Da der Beschwerdeführer in den Jahren 2014 und 2015 in Österreich ansässig war und die österreichische Staatsangehörigkeit besaß, kommt Österreich gemäß Art. 19 Abs. 2 Satz 2 DBA das Besteuerungsrecht zu.

Zur Deutschen Rentenversicherung Bund:

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei der DRB um einen Träger der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung handelt. Die gesetzliche Rentenversicherung in Deutschland hat ihre Grundlage im Sozialgesetzbuch (SGB), wobei die DRB gemäß § 125 SGB VI als Bundesträger für die Durchführung der Rentenversicherung zuständig ist. Als Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung (§ 29 SGB IV) erfüllt sie die staatliche Aufgabe der Basisversorgung im Alter.

Die vom Beschwerdeführer bezogenen Leistungen der DRB stellen somit zweifelsfrei Bezüge „aus der gesetzlichen Sozialversicherung“ im Sinne des Art. 18 Abs. 2 DBA dar. Diese Bestimmung normiert ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaates (Deutschland), wobei Österreich diese Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) heranziehen darf. Die weitere rechtliche Prüfung hat sich demnach mit der Frage auseinanderzusetzen, ob diese Einordnung durch die funktionale Kausalität zum öffentlichen Dienst gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA verdrängt wird.

Da der Begriff „Ruhegehalt“ im DBA Deutschland nicht explizit definiert ist, ist gemäß der Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 DBA primär das nationale Steuerrecht des Staates heranzuziehen, der das Abkommen anwendet. Nach dieser Bestimmung hat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

Im österreichischen Einkommensteuerrecht werden Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung explizit in § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 angeführt. Diese werden dort systematisch von den Bezügen aus früheren Dienstverhältnissen abgegrenzt.

Die Deutsche Rentenversicherung Bund ist als Bundesträger der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 125 SGB VI) eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Leistungen dem obligatorischen Schutz und der Basisversorgung der Bevölkerung dienen. Dieser Versorgungscharakter einer Sozialversicherungspension ist nach dem Typusbegriff des Abkommens (vgl. *Dommes*, Pensionen im Recht der DBA S 85) strikt von einem individuellen Ruhegehalt für geleistete Dienste zu trennen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Auffassung an, dass Sozialversicherungspensionen nach der historischen und wortlautgetreuen Sichtweise nicht unter den Begriff der „*Ruhegehälter*“ fallen (vgl. BFH vom 8. Dezember 2010, I R 92/09 und die Ausführungen in *Dommes*, Pensionen im Recht der DBA S 57 f).

Wie *Drüen* in *Wassermeyer*, OECD-MA 2017 Art. 18 Rz 18 ausführt, werden Renten der DRB nicht für eine früher ausgeübte unselbstständige Arbeit gezahlt; Rechtsgrund der Rentenzahlung sind vielmehr die erbrachten Rentenbeiträge. Da die Rentenzahlungen somit kein Entgelt für geleistete Dienste darstellen, fallen sie weder unter den allgemeinen Ruhegehaltsbegriff des Art. 18 Abs. 1 DBA noch unter jenen des Art. 19 Abs. 2 DBA.

Eine Ausweitung des Begriffs „*Ruhegehalt*“ in Art. 19 Abs. 2 DBA auf gesetzliche Sozialversicherungsleistungen allein aufgrund einer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst würde den spezifischen Anwendungsbereich des Art. 18 Abs. 2 DBA („*Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung*“) aushöhlen. Zur bestehenden Divergenz zwischen der Auffassung der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung wird auf die Ausführungen in *Geißler/Lehner/Sunde*, D-A-CH Steuer-Kongress 2013: Probleme aus der aktuellen DBA-Praxis, 641 (646) verwiesen.

Da das Doppelbesteuerungsabkommen als Ziel die Vermeidung der Doppelbesteuerung verfolgt, ist der eindeutigen Regelung des Art. 18 Abs. 2 DBA der Vorzug zu geben. Da die deutsche Finanzverwaltung die DRB-Rente unstrittig als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung qualifiziert und besteuert, würde eine abweichende Einordnung durch die österreichische Behörde als Ruhegehalt (Art. 19 Abs. 2) zu einem unauflösbaren Konflikt und einer damit einhergehenden Doppelbesteuerung führen. Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher zur Wahrung des Telos des Abkommens der deutschen Einordnung an.

Ergebnis für die Streitjahre 2014 und 2015

- Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund: Diese stellt einen Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des Art. 18 Abs. 2 DBA dar. Das

Besteuerungsrecht liegt ausschließlich bei Deutschland (Kassenstaat). Österreich hat diese Einkünfte nach Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA für die gesamten Kalenderjahre 2014 und 2015 unter Progressionsvorbehalt zu befreien.

- LSF-Pension und VBL-Rente: Diese Bezüge sind als Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA einzustufen. Hierfür steht Österreich (aufgrund der Staatsbürgerschaft des Beschwerdeführers) für die gesamten Kalenderjahre 2014 und 2015 das Besteuerungsrecht zu.
- Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2014): Österreich hat diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt zu befreien.

3.2. 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.

Die Revision ist zulässig, da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Es fehlt an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob Leistungen der Deutschen Rentenversicherung Bund als „*Ruhegehälter*“ im Sinne des Art. 19 Abs. 2 DBA zu qualifizieren sind, wenn die zugrunde liegenden Versicherungszeiten kausal auf ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis zurückzuführen sind, oder ob derartige Zahlungen aufgrund ihrer Rechtsnatur als gesetzliche Sozialversicherungsleistungen zwingend der Norm des Art. 18 Abs. 2 DBA unterliegen.

Wien, am 22. April 2026