

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde des Bf., XX. geboren, Bulgarien, A. wohnhaft, vom 28.05.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, Evidenznummer 00, vom 19.05.2014, zugestellt am 22.05.2014, mit dem der Antrag auf Rückzahlung der einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer für das Jahr 2012 gemäß § 240 Abs. 3 BAO abgewiesen wurde

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) i.V.m. § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (im folgenden Bf.) ist österreichischer Staatsbürger und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form einer inländischen Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung (ASVG-Pension der Pensionsversicherungsanstalt). Im Mai 2012 zog der Bf. mit seiner Ehegattin von Österreich nach Bulgarien. Er verlegte dauerhaft seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt von B. nach A, an der bulgarischen Schwarzmeerküste.

Mit Begleitschreiben vom 14.1.2014 reichte der Bf. zum Zweck einer Lohnsteuerrückzahlung betreffend seine ASVG-Pensionseinkünfte des Kalenderjahres 2012 das amtliche Antragsformular ZS-RD1 samt Beiblatt ZS-RD1C „Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Abzugssteuer für andere abzugspflichtige Einkünfte (als Lizenzgebühren und Dividenden) gemäß der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen i.V.m. § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung - BAO“ beim FA Bruck Eisenstadt Oberwart ein.

Das FA wies mit Bescheid vom 19.05.2014, zugestellt am 22.5.2014, diesen Rückzahlungsantrag mit der Begründung ab, dass gemäß Art 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien für Ruhegehälter, die auf Grund eines öffentlichen Pensionsplanes im Rahmen des

Sozialversicherungssystem geleistet werden, eine Rückerstattung der Lohnsteuer nicht erfolgen könne. Mit dieser Bestimmung werde für die Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (eine solche sei auch die ASVG-Pension des Bf.) das sogenannten Kassenstaatsprinzip normiert und damit das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat, im gegenständlichen Fall somit der Republik Österreich, zugeteilt. Der Lohnsteuerabzug sei daher zu Recht erfolgt.

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob der Bf. mit Anbringen vom 28.5.2014, eingebracht am 2.6.2014, form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit (die er als Berufung bezeichnete). Er begehrte die Rückzahlung der Lohnsteuer, die von seiner nach dem Wegzug zugeflossenen ASVG-Pension einbehalten worden ist. Seit dem Wegzug von Österreich, also im Zeitraum 17.5. bis 31.12. des Veranlagungsjahres 2012, sei er in Österreich weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH und den Einkommensteuerrichtlinien des BMF (EStR 2000) würden Pensionszahlungen der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt nicht den Tatbestand des § 98 Abs. 1 Z. 4 2. Teilstich EStG 1988 *„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden“* erfüllen.

Weil mit dem Wegzug von Österreich seine ASVG-Pension somit gar nicht der inländischen Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht unterliege, sei folglich auch der Art 17 des DBA#Bulgarien über die Ruhegehälter nicht anzuwenden. Überdies ergebe sich aus den Materialien zum OECD-Musterabkommen und der diesbezüglichen Rechtsprechung des EuGH, dass seine ASVG-Pensionsbezüge in gemeinschaftsrechtlich konformer Auslegung nicht „auf Grund eines öffentlichen Pensionsplanes im Rahmen der Sozialversicherungssysteme“ geleistet würden. Seine von der Pensionsversicherungsanstalt ihm ausbezahlte ASVG-Pension erfülle somit auch nicht den Tatbestand des Art 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien, wie dies das FA rechtswidrig angenommen habe.

Er weise außerdem daraufhin, dass er, sicherheitshalber zur Wahrung seiner Ansprüche, für das Rumpfkalendarjahr vom 1.1.2012 bis 16.5.2012, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist, die Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung beim zuständigen FA Graz Stadt beantragt habe.

Dazu ist anzumerken, dass aus der Abgabendatenbank hervorgeht, dass letztmals für das Jahr 2011 eine Arbeitnehmerveranlagung auf Antrag des Bf. erfolgte. Für die Folgejahre 2012ff wurde vom Bf. keine Einkommensteuererklärung mehr eingereicht.

Das FA hat mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.9.2014 die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde sinngemäß Folgendes ausgeführt:

„Mit dem Wegzug des Bf. sind im Kalenderjahr 2012 zwei Steuerabschnitte eingetreten, die zu zwei getrennten Veranlagungsverfahren führen. Vom 1.1. bis 16.05.2012 habe der Bf. in einer Mietwohnung in Graz gewohnt und sei unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Vom 17.05.2012 bis 31.12.2012 habe der Bf. in Österreich unbestritten weder ein Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt. Allerdings habe er in diesem Zeitraum eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt aus Österreich bezogen. Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 4 2. TS EStG unterliegen Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen der beschränkten Steuerpflicht. Öffentliche Kassen seien nur die Kassen von inländischen Gebietskörperschaften, also von Bund Ländern und Gemeinden. Zahlungen von anderen öffentlichen Kassen würden daher nicht unter diesen Besteuerungstatbestand fallen.

Dem Bf. werde beigespflichtet, dass die zum Teil auch aus öffentlichen Mitteln gezahlten Sozialversicherungspensionen an im Ausland lebende Personen, keine Zahlungen aus „öffentlichen Kassen“ im Sinne des 2. TS nach § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG seien. Die Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung unterliegen jedoch aufgrund der Realisierung des Ausübungs- oder Verwertungstatbestandes nach dem 1. TS des § 98 Abs. 1 Z. 4 1 EStG der inländischen Steuerpflicht. Die den Pensionseinkünften (diese sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG) zugrundeliegende Arbeit sei nämlich in der Vergangenheit im Inland geleistet oder verwertet worden.

Nachdem die inländische Steuerpflicht bestehe, sei in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob durch Art. 17 DBA-Bulgarien das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt werde. Es sei richtig, dass nach Art. 18 OECD-Musterabkommen, private Ruhegehälter (Firmenpensionen, Sozialversicherungspensionen) im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. In zahlreichen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen – so auch in dem geltenden DBA mit Bulgarien – sei davon abweichend eine Sonderregel für die Sozialversicherungspensionen enthalten. Diese normiere das sogenannte Kassenstaatsprinzip, wie es für Bezüge aus öffentlichen Kassen vorgesehen ist, auch für die Sozialversicherungspensionen. Das Besteuerungsrecht an den Sozialversicherungspensionen werde damit dem Quellenstaat, aus dem diese Pension fließt, zugewiesen. Hinsichtlich der ASVG-Pension des Bf. habe daher die Republik Österreich und nicht der Ansässigkeitsstaat Bulgarien das Besteuerungsrecht (vgl. Hubert W. Fuchs, Intern. Steuerrecht, 10/2013 S. 240; Loukota, Österr. Außensteuerrecht, 2002, 109f; Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 11. Auflage, S. 574, Mühlböck, Steuerrechtliche Regelungen bei grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen und Pensionsbezügen, 2014, S. 10).

Die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der, von der ASVG-Pension des Bf. abgezogenen, österreichischen Quellensteuer (Lohnsteuer) sei daher rechtmäßig, weil eine zu Unrecht einbehaltene Abgabe im Sinne des § 240 Abs. 3 BAO nicht vorliege.

Mit Anbringen vom 29.9.2014 stellte der Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag gegen die BVE vom 1.9.2014 und brachte Folgendes vor (Zitat):

*„Bulgarien ist wie Österreich ein Mitgliedstaat der EU, es gilt daher Gemeinschaftsrecht und der Grundsatz des Anwendungsvorranges von Gemeinschaftsrecht gegenüber entgegenstehenden nationalen Normen und Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Es gilt auch der Grundsatz der gemeinschaftsrechtlich konformen und nicht gleichheitswidrigen Gesetzesauslegung.*

*Auch ist der EuGH in Luxemburg Kontrollinstanz für Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten, weshalb auch schon jetzt allenfalls ein Vorabprüfungsverfahren angeregt wird.*

*Es gilt das EU Diskriminierungsverbot und auch der Grundsatz der Personenfreizügigkeit nach Maßgabe des Urteils des EuGH Lasteyrie—du-Saillant vom 11.3.2004, C—9/02 wonach der Wegzug und die Ausübung des Freizügigkeitsrechts durch steuerliche Vorschriften nicht behindert oder beschränkt werden dürfen, wobei es für eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit bereits genügt, wenn durch nationale Bestimmungen oder Doppelbesteuerungsabkommen der Umzug auch nur Weniger attraktiv gemacht wird. Das wäre nämlich die gemeinschaftsrechtswidrige Konsequenz aus Par. 98 Abs 1 Z 4 EStG, der schon hier eine gemeinschaftsrechtlich gesehen unsachliche und gleichheitswidrige, bzw. diskriminierende Differenzierung unter einem zwischen österreichischen Beziehern ua. von Pensionen aus öffentlichen Kassen macht, gegenüber solchen, die gleichartige Ruhebezüge nicht aus öffentlichen Kassen beziehen.*

*Österreich und Bulgarien dürfen nach meinem Verständnis der Lasteyrie-du-Saillant Entscheidung hier nicht Kriterien von Personen vereinbaren oder durch DBA direkt oder indirekt regeln, denen der Umzug im Rahmen der Niederlassungsfreiheit steuerlich leichter bzw. allenfalls auch steuerlich unattraktiver gestaltet werden soll, bzw. deren Personenfreizügigkeit und die Ausübung dieses EU Grundrechts mit steuerlichen Begünstigungen oder Benachteiligungen sozusagen von den Staaten sozusagen gesteuert werden soll.*

*Nach den Grundsätzen des EU Rechts gilt der Anwendungsvorrang, die Bestimmungen des Par 98 EStG und auch des Art 18 des DBA Bulgarien Österreich sind in meinem Fall nicht in der Auslegungsvariante des FA Bruck Eisenstadt Oberwart gegen mich anwendbar, soweit mir der Umzug nach Bulgarien gegenüber anderen Personengruppe aus gemeinschaftsrechtlich nicht anerkannten Gründen steuerlich weniger attraktiv gestaltet wird oder werden soll. Und das ist hier auch der Fall, da Bulgarien derzeit von Ruhebezügen jeglicher Art keine Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer vorschreibt.*

*Da das Bundesfinanzgericht letzte österreichische Instanz ist, wäre, soweit der Fall nicht nach den Grundsätzen des Anwendungsvorranges zu meinen Gunsten zu lösen wäre, zwingend ein Vorabprüfungsverfahren beim EuGH in Luxemburg einzuleiten, da sowohl der VfGH wie auch der VwGH nunmehr nur noch außerordentliche Instanzen in Österreich sind.*

*Das FA vermeint offenbar, dass seine Besteuerungskompetenz, die nach Par 98 EStG weggefallen ist, weil die PVA - LSW Graz als pensionsauszahlende Stelle nach der*

*ständigen Rechtsprechung des VwGH keine öff. Kasse ist, nunmehr im Umweg über Art 18 des DBA Österreich mit Bulgarien wieder zurückverwiesen und kompetenzmässig somit neu zu Gunsten von Österreich begründet wurde.*

*Möglicherweise vertritt das FA die meines Erachtens völlig unhaltbare und absurde, ja geradezu denkunmögliche und willkürliche Rechtsansicht, dass österreichische ASVG Pensionisten von Bulgarien aus als so unerwünschte Immigranten im Rahmen der EU Freizügigkeit angesehen werden, dass sie mit Österreich sogar im DBA vereinbart haben, bitte lieber österreichischer Fiskus, macht in diesem Fall nicht von eurer Steuerfreiheit nach Par 98 EStG Gebrauch, sondern besteuert sie an unserer Stelle und sozusagen zur Strafe auch nicht mit unsrer POLLTAX von 10 Prozent sondern gleich nach dem höchsten EU Eingangssteuersatz von 36,5 % und gewährt diesen auch nicht sozusagen in völliger Verkenntung der EuGH Judikatur das steuerliche Existenzminimum, das ihr sonst den Steuerpflichtigen in Österreich gewährt, damit sie sich es tausendmal überlegen, ob sie von der EU Freizügigkeit Gebrauch machen sollen und von Österreich nach Bulgarien übersiedeln.*

*Das klingt zwar absurd und überzeichnet, ist aber die logische Konsequenz aus der meines Erachtens vollkommen verfehlten Rechtsansicht des FA und dessen Begründung. Diese Überzeichnung verfolgt den Zweck, die gemeinschaftsrechtliche Diskriminierung und die Verletzung des österreichischen Gleichheitsgrundsatzes sehr plastisch und überzeugend von den Auswirkungen her aufzuzeigen und darzustellen, dass sowohl Par 98 EStG wie auch Art 18 DBA hier denkunmögliche im Sinne der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und Diskriminierungsverbots vom FA angewendet wurden.*

*Dazu zitiert das FA auch, unter einem, vollkommen aus dem Zusammenhang gerissen, eine hier unmaßgebliche Lehrmeinung, aber weder Rechtsprechung des ehemaligen UFS, des VwGH, des VfGH oder gar des EuGH in Luxemburg. Es liegt daher eine fast an Willkür grenzende Scheinbegründung vor.*

*Ich lege Par 98 EStG und Art 18 des DBA Österreich mit Bulgarien im Übrigen genauso aus wie die österreichische Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle Graz und auch deren Wiener Landesstelle, die alle Pensionen, die nach Bulgarien ausbezahlt werden brutto für netto ohne Lohnsteuerabzug , allerdings mit dem sachlich gerechtfertigten Abzug der Sozialversicherungsbeiträge, bzw. Krankenversicherungsbeiträge, auszahlt und wie dies auch in meinem Fall für 2013 und 2014 bereits der Fall war.*

*Offenbar findet dies das Finanzamt als besondere Ungerechtigkeit oder Unbilligkeit und will auf diese Weise versuchen, dass mir im Falle des Eintritts der Rechtskraft das FA Graz dann sozusagen nachträglich die volle Lohnsteuer als Einkommenssteuer für 2013 und bald auch 2014 mir wieder vorschreibt, zumal sie von der PVA nicht an den Fiskus abgeführt wurde, dazu sollten dann noch entsprechende Vorauszahlung für 2015 kommen.*

*Die meines Erachtens eindeutige und steuerrechtlich richtige Rechtsansicht der Pensionsversicherungsanstalt zu dieser Steuerrechtslage ergibt sich aus einem allgemein*

*zugänglichen Folder, bzw. Informationsblatt für Auszahlungen seitens der PVA ins Ausland, das auch im Internet auf der PVA Website veröffentlicht wurde, und zwar für 2012, 2013 wie auch 2014 und sicher nicht ohne vorherige Konsultationen mit den zuständigen Beamten des Finanzministeriums erfolgte.*

*Meine Rechtsansicht zu den beiden zitierten Bestimmungen des Par 98 EStG und Art 18 des DBA Österreich mit Bulgarien lautet daher zusammengefasst:*

*Keine Steuerpflicht in Österreich, da bei meiner Pension keine Auszahlung aus öffentlicher Kasse nach Rechtsprechung des VwGH zu Par 98 EStG vorgenommen wird.*

*Bulgarien besteuert zwar das Welteinkommen, nicht aber Pensions- und Ruhebezüge. Art 18 des DBA verweist aber darauf, dass meine Pensionsbezüge in Österreich zu versteuern wären (Renvoi), da aber Österreich hier keine ESt nach Par 98 EStG einhebt, bleibt es bei der Steuerfreiheit und begründet schon gar nicht, dass jetzt Österreich dennoch sozusagen kraft DBA und entgegen Par 98 EStG die ESt von mir nach dem hohen oesterr. Steuersatz einheben darf und kann, es bleibt im Endeffekt bei meiner Einkommenssteuerfrei sowohl in Bezug auf Österreich, wie auch auf Bulgarien. Damit werde ich vom bulg. Fiskus und in BULGARIEN wohnhaft genauso bzw. gleich und ohne Diskriminierung wie bulgarische Pensionisten und Ruhegeldbezieher behandelt, deren Pensionen, Renten etc. auch nicht in Bulgarien derzeit der bulg. Einkommensbesteuerung unterliegen.*

*Das entspricht im Übrigen voll dem EU Gleichheitsprinzip, bzw. Diskriminierungsverbot, wonach jeder EU Mitgliedstaat seine eigenen Bürger genauso wie jene aus den Mitgliedstaaten gleich und ohne Diskriminierung zu behandeln hat, die bei ihm Wohnsitz und Niederlassung genommen haben. Ein Grundprinzip der EU.“*

Mit Vorlagebericht vom 6.2.2015 legte das FA die Beschwerde samt den Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Vom BFG erfolgten ergänzende Ermittlungen über die Arbeitsverhältnisse des Bf., die seine ASVG-Pensionsansprüche begründet haben. Der Bf. nahm mit E-Mail vom 9.6.2016 dazu Stellung und schloss Belege zum Nachweis an (Pensionierungsbescheid der PVA vom 7.1.2009 und schriftliche Gratulation zum 35jährigen Dienstjubiläum vom 2.12.2008 der BCAG). Er teilte in dem Schreiben mit, dass er 35 Jahre als Elektromonteur bei der Fa. HSAG bzw. ihren Vorgänger- oder Nachfolgeunternehmen gearbeitet habe. Mit 1.1.2009 wurde ihm auf Grund der Beitragsleistungen aus diesem Dienstverhältnis von der Pensionsversicherungsanstalt eine Alterspension gemäß §§ 86, 248, 253 Abs. 1, 261 und 607 Abs. 23 des ASVG mit Bescheid zuerkannt.

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

In Streit steht die Tat- und Rechtsfrage, ob von der ASVG-Pension des Beschwerdeführers (im folgenden Bf. ) im Kalenderjahr 2012 nach dem Wegzug von Österreich nach Bulgarien mit 16.05.2012 von der Pensionsversicherungsanstalt noch zu Recht Lohnsteuer einbehalten und abgeführt worden ist.

Die verfahrensrechtliche Bestimmung für die vom Bf. beantragte Steuerrückzahlung des § 240 BAO lautet:

*„(1) Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.*

*(3) Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht*

*a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,*

*b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,*

*c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.*

*Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der Antrag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugssteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.“*

Die von der Pensionsversicherungsanstalt von der ASVG-Pension des Bf. einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer (betreffend das Kalenderjahr 2012, Kz. 260, € 2.917,76) ist der Paradefall eines im Sinne des § 240 Abs. 3 BAO einbehaltenen Steuerbetrages. Aus dieser Bestimmung folgt, dass einbehaltene Abgaben, für die keine Steuerpflicht (mehr) besteht, dem Abgabepflichtigen unter bestimmten formellen Voraussetzungen auf Antrag zurückzuzahlen sind.

Vom BFG wird deshalb im ersten Schritt die materielle Rechtslage geprüft, ob überhaupt auf Grund des Wegzuges des Bf. von Österreich nach Bulgarien die Lohnsteuer von der ASVG#Pension zu Unrecht einbehalten worden ist.

Übereinstimmend steht fest, dass der Bf. mit 16.05.2012 im Inland seinen Wohnsitz aufgegeben hat und ab diesem Zeitpunkt in Österreich nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig war.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte.

Ebenso ist unstrittig, dass die von der Pensionsversicherungsanstalt an den Bf. ausbezahlte ASVG#Pension zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend der gesetzlichen Definition im § 25 EStG gehört. Die maßgebliche Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 3 EStG lautet:

*„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind: „...Z. 3*

- 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.
- b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Soweit diese Bezüge auf Ansprüche entfallen, die von einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung übertragen wurden, gilt Z 2 lit. a entsprechend.
- c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.
- d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.
- e) Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.“

Der Bf. hat auf Grund seiner früheren Dienstverhältnisse, die der Pflichtversicherung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) unterlegen sind, gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt Anspruch auf eine Pension erworben. Bei diesen Rentenzahlungen handelt es sich daher um eine Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988.

Die Bestimmung des § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG über die Besteuerung der Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht lautet:

„(1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte: ...

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die

- im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),
- aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erfasst wurden.“



Im Hinblick auf die Beschwerdeausführungen ist anzumerken, dass von der Abgabenbehörde im Verfahren niemals erklärt wurde, dass die Sozialversicherungspension des Bf. unter die nichtselbständigen Einkünfte nach Teilstrich 2. des § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG fallen würde. Es besteht bekanntermaßen eine langjährige, einhellige Rechtsmeinung über die Bedeutung des im EStG mehrfach verwendeten unbestimmten Gesetzesbegriffs der „öffentlichen Kasse“ (§§ 85 Abs. 1 und 98 Abs. 1 Z.4 EStG 1988 sowie schon im EStG 1972 §§ 26 Z. 4, 70 Abs. 2 Z. 1, 85 Abs. 1 und 98 Z. 4). Darunter fallen nur die Kassen von den Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) und eben nicht die Versorgungsleistungen der in Selbstverwaltung organisierten Sozialversicherungsträger und Kammern (VwGH, 28.9.1959, 63/56, 25.4.62, 565/59, 27.11.68, 889/67, 20.9.1983, 83/14/002, 0010, 0011, 19.3.1997, 94/13/0220).

Im § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG wird nach der Erwähnung der Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ mit einem Klammerausdruck auf § 25 EStG verwiesen. Damit ist grundsätzlich der gesamte im § 25 Abs. 1 EStG aufgezählte Katalog von nichtselbständigen Einkünften auch von § 98 Abs. 1 Z.4 EStG umfasst. Eine Einschränkung im Umfang der Steuerpflicht ergibt sich nur durch die territoriale Beschränkung auf die Ausübung oder Verwertung im Inland. Unter die beschränkte Steuerpflicht fallen somit Bezüge aus gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgungen, aus Pensionskassen oder betrieblichen Vorsorgekassen, aus betrieblichen Kollektivversicherungen sowie Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung einschließlich der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, wenn die seinerzeitige Berufsausübung, die den Versorgungsanspruch begründet, im Inland erfolgte oder im Inland verwertet wurde (vgl. dazu Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, ESt-Komm. § 98 Tz 62ff mwH auf die Rsp des VwGH).

Maßgebend für die Steuerpflicht der ASVG-Pension des Bf. nach § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG ist somit der Umstand, ob die den Pensionsanspruch begründende Arbeitsleistung des Bf. im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist.

Bei Tätigkeiten, die im Ausland verrichtet werden, erfolgt eine unmittelbare Verwertung im Inland, wenn sie dazu bestimmt ist, der inländischen Volkswirtschaft zu dienen. Dabei kommt zum Tragen, dass die unmittelbare Verwertung von Arbeitsleistung in erster Linie durch den Arbeitgeber selbst erfolgt. Bei einem inländischen Arbeitgeber spricht die Vermutung für eine Verwertung der Arbeit im Inland, auch dann wenn der Arbeitslohn ins Ausland bezahlt wird.

Aktenkundig ist, dass der Bf. vor seiner Pensionierung für inländische Unternehmen nichtselbständig tätig war (zuletzt bei der Fa. Elin Energieanwendung GmbH). Das Finanzamt hat dem Bf. in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vorgehalten, dass auf Grund der Beschäftigung des Bf. für inländische Arbeitgeber davon auszugehen ist, dass er seine Arbeit im Inland geleistet hat oder zumindest die Arbeitsleistung im Inland verwertet worden ist, weshalb die ASVG-Pension auf Grund des Ausübungs- oder Verwertungstatbestandes gemäß Teilstrich 1 des § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG der inländischen

Steuerpflicht unterliegt. Der Bf. ist diesem Beweisergebnis nicht entgegengetreten. In seiner Stellungnahme vom 9.6.2016 hat er ausdrücklich bestätigt, dass er auf Grund einer für einen inländischen Arbeitgeber im Inland ausgeübten Arbeitsleistung den Pensionsanspruch erworben hat.

Der Bf. hat in seinem Vorbringen auch gar nicht behauptet, dass seine Arbeitsleistung nicht im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist, sondern er wendet eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 98 Abs. 1 Z. 4 1. Teilstrich EStG 1988 i.V.m. Art 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien ein. Er sei durch die Besteuerung seiner ASVG-Pension in der Niederlassungsfreiheit beschränkt und werde im Vergleich zu anderen in Bulgarien ansässigen Beziehern von Pensionen diskriminiert, weil die Republik Bulgarien Pensionen überhaupt nicht besteuert würde.

Aus den vorgenannten Gründen steht für das BFG eindeutig fest, dass die vom Bf. von der PVA im Jahr 2012 bezogene ASVG-Pension den Tatbestand der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist, gemäß § 98 Abs. 1 Z. 4 1. Teilstrich EStG erfüllt und daher der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt.

Im nächsten Schritt ist daher zu prüfen, ob durch die Bestimmungen des DBA#Bulgarien in der für das Kalenderjahr 2012 maßgebenden Fassung (BGBl III 2011/30) der inländische Besteuerungsanspruch beschränkt oder gänzlich entzogen wird.

Art. 17 DBA-Bulgarien über die Ruhegehälter lautet:

*„(1) Vorbehaltlich des Artikels 18 Absatz 2 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.*

*(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Zahlungen, die auf Grund eines öffentlichen Pensionsplans im Rahmen des Sozialversicherungssystems eines Vertragsstaats geleistet werden, nur in diesem Staat besteuert werden.“*

In den erläuternden Bemerkungen zu diesem Gesetz (NR: GP XXIV RV 943 AB 1004 S.86 BR: AB 8432 S.791) wird insbesondere Folgendes ausgeführt:

*„Vorblatt: 6. Verhältnis zu Rechtsvorschriften der Europäischen Union:*

*Die Vereinbarkeit mit dem EU-Recht ist gegeben ...*

*Zu den Art. 14. 17 und 18:*

*In diesen Artikeln ist die Aufteilung der Besteuerungsrechte an Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geregelt. Nach Art. 14 werden private Aktivbezüge, das sind Aktivbezüge, die nicht unter Art. 18 fallen, im Allgemeinen in jenem Staat besteuert, in dem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird.*

*Das Besteuerungsrecht für private Ruhebezüge (das sind solche die nicht unter Art 18 fallen) ist in Anwendung der OECD-Grundsätze dem Wohnsitzstaat zugewiesen*

*(Art. 17 Abs. 1) Für Sozialversicherungspensionen (Art. 17 Abs. 2) gilt hingegen das Kassenstaatsprinzip.“*

In folgenden von der Republik Österreich abgeschlossenen DBA wurde – so wie im Art. 17 Abs. 2 des DBA-Bulgarien für Sozialversicherungspensionen und ähnlichen Zahlungen aus dem Sozialversicherungssystem – abweichend vom OECD-Musterabkommen – das Kassenstaatsprinzip und damit das Besteuerungsrecht des Quellenstaates normiert (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Pkt. 19.4. Sozialversicherungspensionen, Pistone/Stiastny, Dienstnehmereinkünfte in den österr. DBA Pkt. 4.3.):

„Algerien, Belgien, , Belarus, Bulgarien, China, Dänemark, Deutschland, Finnland, Griechenland – 2007, Hongkong, Indonesien, Japan, Kanada, Luxemburg, Marokko, Mazedonien, Mongolei, Nepal, Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Philippinen, Rumänien -2005, San Marino, Serbien, Schweden, Südafrika, Türkei, Ukraine, USA, Venezuela, Weißrussland“

Art. 18 Nr. 2 des Musterkommentars zum OECD-MA sieht vor, dass die Vertragsstaaten für Sozialversicherungsrenten ausdrücklich dem Kassenstaat das Quellenbesteuerungsrecht einräumen können. Es steht den Vertragsstaaten deshalb frei in ihren zweiseitigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine solche Bestimmung aufzunehmen.

Gründe für eine solche DBA-Regelung sind, dass die Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge in die gesetzliche Sozialversicherung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind und auch die Mittelverwendung durch die Sozialversicherungsträger steuerbefreit ist (z.B. § 94 Z. 6 lit. c EStG). Zudem werden diese Sozialleistungen zu einem wesentlichen Teil aus den Budgetmitteln der Länder finanziert (in Österreich zu rund einem Drittel). Wegen dieses Steueraufschubs und des wesentlichen öffentlichen Finanzierungsanteils sollen die zur Auszahlung gelangenden Pensionen deshalb der Einkommensbesteuerung des Quellenstaates im Wege des Lohnsteuerabzuges unterliegen. Gemeinsames Merkmal von Sozialversicherungssystemen ist, dass die Höhe der Leistungen vom Staat festgesetzt wird. (siehe zum Ganzen Wassermeyer, Lang, Schuch, Doppelbesteuerung, Art. 18 MA, Pkt. 13 – 15, 27 zum MK sowie Art. 18 Rz. 18).

Im gegenständlichen Fall steht eindeutig fest, dass die von der PVA an den Bf. geleistete ASVG#Pension den Tatbestand des Art 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien erfüllt und deshalb das Besteuerungsrecht der Republik Österreich als Quellenstaat zusteht. Durch das DBA#Bulgarien bleibt somit die beschränkte Steuerpflicht des Bf. hinsichtlich seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs. 1 Z. 4 1. Teilstrich EStG bildende Pension in vollem Umfang bestehen.

Zu den Einwendungen des Bf. einer möglichen Gemeinschaftswidrigkeit dieser Besteuerung durch § 98 Abs. 1 Z. 4 1. Teilstrich EStG i.V.m. Art. 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das EuGH-Urteil, Hughes de Lasteyrie du Saillant (11.3.2004, C-9/02) ist Folgendes anzuführen:

Dieses vom Bf. herangezogene Urteil hat mit gegenständlichen Fall lediglich das Faktum des Wegzugs gemeinsam. Ansonsten ist der Sachverhalt und die maßgebende Steuersache aber eine völlig andere. Während im EuGH-Urteil „Lasteyrie“ das nationale Gesetz an den Wegzug eine finanzielle Belastung, durch Sicherstellung der Besteuerung von in bestimmten Kapitalbeteiligungen enthaltenen stillen Reserven, geknüpft hat, ist der Wegzug des Bf. mit keiner höheren Besteuerung seiner Einkünfte (Einkünfte aus ASVG-Pension) oder Belastung anderer Art verbunden. Der Bf. erachtet sich aber als benachteiligt, weil er trotz seines Wegzuges nach Bulgarien weiterhin mit seiner ASVG-Pension der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegt. Die Steuerpflicht für Pensionsleistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung besteht ungeachtet der Staatsbürgerschaft oder des Wohnsitzes (Österreich oder Bulgarien). Der Bf. sieht sich dadurch als gleichheitswidrig behandelt an, weil in Bulgarien die Bezieher einer Pension aus der staatlichen bulgarischen Pensionskasse nicht besteuert würden.

Dazu ist festzuhalten, dass Bulgarien mit einem BIP von € 13.904 in der Kaufkraft weit hinter Österreich mit einem BIP von € 36.608 zurückliegt. Die Durchschnittspension beträgt in Bulgarien € 160 (308 Lewa). Entsprechend niedriger sind auch das Preisniveau und die Lebenshaltungskosten in Bulgarien (Beweisquelle: WKO/EU-Kommission BIP je Einwohner im EU-Vergleich, Artikel Standard 25.5.2015 über bulgarische Pensionen).

Die Doppelbesteuerungsabkommen sollen auch gewährleisten, dass durch die unterschiedliche nationale Besteuerungsregeln – im gegenständlichen Fall betreffend ein Brutto- oder Nettopensionssystem - weder eine Doppelbesteuerung noch eine Doppelnichtbesteuerung eintritt. Eine gänzliche Nichtbesteuerung liefe nämlich auf eine ungerechtfertigte Privilegierung des Pensionsbeziehers hinaus. Die vom Bf. angestrebte Doppelnichtbesteuerung seiner ASVG-Pension würde keine Gleichbehandlung schaffen sondern eine Inländerdiskriminierung bewirken. Die Sachverhalte des vom Bf. herangezogenen Vergleichspaares weisen wesentliche Unterschiede auf. Die Sachlage eines in Bulgarien ansässiger Bezieher einer österr. Sozialversicherungspension ist mit einem in Bulgarien ansässigen Bezieher einer bulgarischen bzw. nichtösterreichischen Sozialversicherungspension keinesfalls vergleichbar.

Die mit § 98 Abs. 1 Z. 4 1. Teilstrich EStG i.V.m. Art. 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien normierte Rechtsfolge, dass für die Einkommensteuerpflicht der österr. Sozialversicherungspensionen die Verlegung des Familienwohnsitzes von Österreich nach Bulgarien nicht tatbestandsrelevant ist, ist daher sachlich völlig gerechtfertigt. Diese Regelung stellt in der Besteuerung der Pensionen in sachgerechter Weise sicher, dass Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt wird.

Die vom Bf. ins Treffen geführten Gründe betreffend seine Niederlassungsfreiheit waren nicht geeignet, Bedenken an einer Unionsrechtswidrigkeit durch eine fortdauernde inländische Besteuerung seiner österreichischen Sozialversicherungspension als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufzuzeigen.

Vom Verwaltungsgericht war somit die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Abgabenbescheides zu bestätigen.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die Lösung der strittigen Rechtsfrage folgt der zitierten Rechtsprechung des VwGH, weshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 13. Juni 2016