

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in den Beschwerdesachen XY, gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2012, Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2005 bis 2008 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2011 und Folgejahre wird teilweise Folge gegeben.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2011 und Folgejahre werden mit 1.664,57 € festgesetzt.

3. Der Einkommensteuerbescheid 2011 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Höhe der Abgabe und der Bemessungsgrundlage wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 30. Mai 2014 verwiesen.

4. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2012 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

5. Die Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Spruchpunkte 1. bis 4. zulässig, hinsichtlich des Spruchpunktes 5. unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer ist Bezieher einer inländischen Pension. Aufgrund von zur Bestätigung vorgelegten Formularen ("Bescheinigung EU/EWR") erlangte das Finanzamt Kenntnis davon, dass der Beschwerdeführer in Österreich bisher nicht erklärte Pensionen von der Deutschen Rentenversicherung Bund sowie der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) bezieht.

Nach Einreichung mit 30. November 2010 datierter Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2009 samt Beilagen betreffend die deutschen Pensionsbezüge, erließ das Finanzamt mit 22. bzw. 23. Dezember 2010 datierte Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre, in denen neben der inländischen Pension auch die deutschen Pensionsbezüge als in Österreich steuerpflichtig erfasst wurden.

Begründend wurde ausgeführt, der Abgabepflichtige sei österreichischer Staatsbürger und nach eigenen Angaben bei der Finanzdirektion (Landesamt für Steuern) in F und somit im Hoheitsbereich des öffentlichen Dienstes tätig gewesen. Folglich seien die von der Deutschen Rentenversicherung Bund sowie von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder für diese Tätigkeit bezogenen Ruhegehälter gemäß Art. 19 Abs. 2 in Verbindung mit Artikel 18 DBA-Deutschland nur im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009, den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2011 und Folgejahre sowie die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 wurde mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2011 Berufung erhoben. Begründend hat der Berufungsführer ausgeführt, die Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund werde auch von Deutschland besteuert. Er sei im Hoheitsbereich des Freistaates Bayern am Z-Gymnasium tätig gewesen und von der Finanzdirektion entlohnt worden. Er sei daher in Deutschland steuerpflichtig.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. Juli 2011 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde unter Hinweis auch auf entsprechende Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen (EAS 3024 vom 4.12.2008 und EAS 3084 vom 31.7.2009) ausgeführt, dass die beiden aus Deutschland für die ehemalige Tätigkeit als öffentlich Bediensteter am Z-Gymnasium bezogenen Renten gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland (Betriebsrente von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder) bzw. gemäß Art. 19 Abs.

2 DBA-Deutschland (Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund) im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig seien. Die Besteuerung der Regelaltersrente aus der gesetzlichen Sozialversicherung durch das Finanzamt Neubrandenburg sei somit abkommenswidrig erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19. Juli 2011 bzw. 2. August 2011 wurden in der Folge auch die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid 2011 sowie die Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide 2005 bis 2008 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 9. August 2011 wurde die Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009, den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2011 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2005 bis 2008 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend hat der Berufungsführer ausgeführt, er sei von 1958 bis 8. Mai 1972 in der Privatwirtschaft ua. bei den Firmen A, B, C und D tätig gewesen. Ab 8. Mai 1972 sei er beim öffentlich-rechtlichen Z-Gymnasium als L angestellt gewesen. Laut telefonischer Auskunft der Deutschen Rentenversicherung Bund sei er von 1958 bis zur Pensionierung im Jahr 1997 durchgehend als normaler Angestellter beschäftigt und versichert gewesen. Er habe, wie aus der angeschlossenen Mitteilung hervorgehe, auch Arbeitslosenversicherung bezahlt. Er sei somit nie in einem typischen Beamtenverhältnis gestanden. Daraus sei zu folgern, dass die von der Deutschen Rentenversicherung Bund ausbezahlte Rente gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland nur in Deutschland steuerpflichtig sei. Diese Ansicht werde auch von der deutschen Finanzverwaltung vertreten, die Rente sei in den vom Finanzamt Neubrandenburg erlassenen Einkommensteuerbescheiden zur Gänze erfasst und nach deutschem Recht besteuert worden. Er ersuche daher, die österreichischen Steuerbescheide entsprechend abzuändern und die Rentenbezüge von der Deutschen Rentenversicherung Bund steuerfrei zu stellen und nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt mit 14. Oktober 2013 datierte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012. Abweichend von den Vorjahresbescheiden wurde die Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund nur mehr mit 65% der Besteuerung in Österreich unterzogen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Abgabepflichtige laut Bescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 23. März 2000 zu 35% bei verschiedenen Arbeitgebern in der Privatwirtschaft und zu 65% im öffentlichen Dienst am Z-Gymnasium beschäftigt gewesen sei. Infolgedessen unterlägen 35% der Pensionsbezüge von der Deutschen Rentenversicherung Bund gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland der Besteuerung in Deutschland und 65% gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland auf Grund des Staatsbürgerschaftsvorbehaltes der Besteuerung in Österreich. Die Pension von der VBL wurde wie bisher zur Gänze als in Österreich steuerpflichtig behandelt.

In den ua. gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 erhobenen Berufungen vom 22. Oktober 2013 wurde vorgebracht, dass die von der Deutschen Rentenversicherung Bund ausbezahlte Rente die in der Privatwirtschaft (1958 bis Mai 1972) und in der öffentlichen Verwaltung erworbenen Rentenansprüche abdecke, sodass die gesamte Rente (gesetzliche Sozialversicherung) in Deutschland steuerpflichtig sei.

Das Finanzamt wies die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2012 mit Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2014 als unbegründet ab. Hinsichtlich

Einkommensteuer 2011 wurde der Bescheid insoweit abgeändert, als das Finanzamt betragsmäßige Korrekturen vornahm.

Im Vorlageantrag vom 4. Juni 2014 betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 wurde ergänzend zu den Ausführungen im die Vorjahre betreffenden Vorlageantrag angemerkt, dass die vom Finanzamt angewandte Bestimmung des Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland verfassungswidrig sei, da diese Bestimmung dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbare Fälle nicht berücksichtige.

Das laut Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Juli 2011 betreffend der Qualifikation der in Rede stehenden Pensionszahlung auf Antrag des Beschwerdeführers eingeleitete Verständigungsverfahren wurde bis dato ungeachtet auch der Urgenz durch die Volksanwaltschaft noch nicht abgeschlossen.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **I.) Sachverhalt**

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und bezieht neben einer inländischen Pension eine Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund sowie von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL).

Von 1958 bis 1972 war er bei verschiedenen deutschen Firmen in der Privatwirtschaft beschäftigt. Vom 8. Mai 1972 bis zu seiner Pensionierung per 28. Februar 1997 war er auf Grundlage eines mit dem Freistaat Bayern, vertreten durch die Regierung von Schwaben, abgeschlossenen Arbeitsvertrages als L am Z-Gymnasium, einer öffentlichen staatlichen Schule, angestellt. Das Arbeitsverhältnis unterlag den Vorschriften des Bundesangestelltentarifvertrages (§ 2 des Arbeitsvertrages), ein Anspruch auf Übernahme in das Beamtenverhältnis wurde durch das Arbeitsverhältnis nicht begründet (§ 9 lit. 1 des Arbeitsvertrages).

Die Deutsche Rentenversicherung Bund ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung (§ 1 der Satzung der Deutschen Rentenversicherung Bund). Gemäß § 125 Sozialgesetzbuch (SGB) Sechstes Buch (VI) ist die Deutsche Rentenversicherung Bund ein Bundesträger der gesetzlichen Rentenversicherung in der Bundesrepublik Deutschland. Es ist somit eine Sozialversicherung die der gesetzlich vorgeschriebenen Altersvorsorge dient und zur sogenannten Basisversorgung zählt.

Nach dem vorgelegten Versicherungsverlauf vom 23. März 2000 beruht die von der Deutschen Rentenversicherung Bund ausbezahlte Rente auf geleisteten Pflichtbeiträgen, die nach den unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes (vgl. Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012) zu 35% auf unselbständigen Tätigkeiten bei privatwirtschaftlichen Arbeitgebern und zu 65% auf der Tätigkeit am Z-Gymnasium basieren.

Strittig ist, ob die von der Deutschen Rentenversicherung Bund ausbezahlte Rente in Österreich (anteilig) zu besteuern ist, oder ob diese, entsprechend auch der Auffassung der deutschen Steuerverwaltung, in Österreich zu befreien und lediglich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen ist. Außer Streit steht indes, dass die von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL), einer vom Bund und den Ländern getragenen Versorgungseinrichtung für die Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, bezogene Rente [die an die VBL zu leistenden Beiträge beruhen nicht auf gesetzlichen Pflichtbeiträgen, sondern werden auf der Grundlage einer privatrechtlichen Gruppenversicherung gezahlt; die VBL-Rente dient damit der betrieblichen Altersversorgung und ist nicht Teil der Basisversorgung (vgl. BFH 14.7.2010, X R 37/08)] der inländischen Besteuerung unterliegt (diese wurde auch von der deutschen Steuerverwaltung unter Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland subsumiert und nicht in die deutsche Steuerbemessungsgrundlage einbezogen).

## **II.) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

### **1. Einkommensteuer 2005 bis 2012 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre**

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 Beschwerdeführer ist unbestritten in Österreich ansässig, er unterliegt daher mit seinen gesamten Einkünfte der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich. Werden Einkünfte im Ausland erzielt, kann das Besteuerungsrecht durch ein mit dem Quellenstaat der Einkünfte bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten dabei insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist daher zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN und VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Die Frage, wie das Besteuerungsrecht in der Folge im Inland ausgeübt wird, richtet sich wiederum ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften.

#### **a) Inländische Steuerpflicht**

§ 25 EStG 1988 lautet auszugsweise:

*"(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

*1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. ...*

*(...)*

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) ...

c) *Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht."*

Eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung gehört sohin zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn diese einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Bezüglich der Vergleichbarkeit einer ausländischen und einer inländischen Sozialversicherung hat der Verwaltungsgerichtshof in den zur Frage, ob eine deutsche Rente für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nur mit ihrem (steuerpflichtigen) Ertragsanteil zu berücksichtigen ist, ergangenen Erkenntnissen vom 23. Oktober 1997, 96/15/0234, und vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, ausgehend von der Überlegung, dass die Pensionsversicherung im Rahmen der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung grundsätzlich ein System der Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen ist, auch wenn einzelne Elemente der Freiwilligkeit im Bereich der Höher- und Weiterversicherung gegeben sind und Altersrenten aus einer ausländischen Sozialversicherung auch wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG darstellen können, zum Ausdruck gebracht, dass eine ausländische Sozialversicherung nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliege. Der Inhalt dieses Tatbestandsmerkmals sei aber im Auslegungsweg noch weiter einzuschränken: Der Regelung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 betreffend die nur quotenmäßige Erfassung von Höherversicherungspensionen und dem durch § 18 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 ohne Begrenzung eingeräumten Abzug von Beiträgen für eine freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung liege die Wertungsentscheidung des Gesetzgebers zu Grunde, dass Sozialversicherungspensionen, die auf nur beschränkt abzugsfähige Pensionsbeiträge zurückgehen, nicht zur Gänze steuerpflichtiges Einkommen darstellen sollen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 25 Tz 22). Dieser Wertungsentscheidung widerspreche § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 dann nicht, wenn der Bestimmung die Bedeutung beigemessen werde, dass sie nur solche Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung erfasse, die auf Pflichtbeiträge zurückzuführen seien. Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung seien 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). Bei auf freiwillige Beiträge

zurückzuführenden Pensionen stelle aber die Besteuerung nach § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 sicher, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen des Pensionsbezuges nicht den Rückfluss jener Beträge als Einkommen zu versteuern habe, die er ohne Möglichkeit auf entsprechende einkommensmindernde Berücksichtigung in die Pensionsversicherung eingezahlt habe. Aus diesem Grunde halte der Verwaltungsgerichtshof die in der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 25 Tz 24) vertretene Auffassung, Pensionseinkünfte aufgrund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung würden vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nicht erfasst, für zutreffend. Die Beurteilung, ob Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c leg. cit. vorlägen, erfordere daher, wie der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis weiter ausführt, Feststellungen in der Richtung, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG), es komme jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen gewesen wären oder berücksichtigt worden seien.

Eine Vergleichbarkeit einer Pension aus einer ausländischen Sozialversicherungspension mit einer inländischen Sozialversicherungspension ist nach der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes demnach dann zu bejahen, wenn eine gesetzliche Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt und das ausländische Sozialversicherungssystem somit ebenso wie das österreichische System auf einer nachgelagerten Besteuerung der auf vorgelagert steuerentlasten Beitragsleistungen beruhenden Pension (Arbeitgeberbeiträge führen zu keinem steuerpflichtigen Arbeitslohn, Arbeitnehmerbeiträge sind als Werbungskosten abzugsfähig) basiert [vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 71 (Stand 1.10.2014, rdb.at)].

Die von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogene Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (Regelaltersrente) beruht nach dem vorgelegten Versicherungsverlauf vom 23. März 2000 auf Pflichtbeiträgen.

Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind nach § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig; dies gilt nach § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 auch für Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Ob und inwieweit diese vom Beschwerdeführer in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd berücksichtigt werden konnten oder berücksichtigt worden sind, kann dabei dahingestellt bleiben, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich auf die (abstrakte) Möglichkeit einer einkommensmindernden Berücksichtigung abzustellen ist (vgl. UFS 25.7.2013, RV/697-I/08).

Die deutschen Sozialversicherungsrenten sind in typisierender Betrachtung somit einer österreichischen Sozialversicherungspension vergleichbar, zumal sie in Deutschland

auch – mit einer Übergangszeit – nachgelagert nach § 22 dEStG besteuert werden, wobei die vorgelagerten Arbeitgeberbeiträge keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn bilden und die Arbeitnehmerbeiträge gemäß § 10 dEStG abzugsfähig sind [vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 71 (Stand 1.10.2014, rdb.at), mwN]. Deutsche Sozialversicherungspensionen fallen daher unter § 25 EStG 1988 und sind sohin in Österreich steuerpflichtig; dies gilt auch hinsichtlich der in Deutschland nachgelagert nur mit dem Ertragsanteil besteuerten Pensionen [vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 71 (Stand 1.10.2014, rdb.at)]. Damit unterliegt auch die im Beschwerdefall in Rede stehende Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund der inländischen Steuerpflicht.

## **b) Abkommensrechtliche Zuordnung des Besteuerungsrechtes**

Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens vom 24. August 2000 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, lauten auszugsweise:

### *"Artikel 18*

#### *Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen*

- (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) ..."*

### *"Artikel 19*

#### *Öffentlicher Dienst*

- (1) ...*
- (2) 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.*



*(3) Auf Vergütungen für Dienstleistungen und Ruhegehälter, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 und 18 anzuwenden.*

*(4) ..."*

### *"Artikel 23*

#### *Vermeidung der Doppelbesteuerung*

*(1) ...*

*(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. 1 DBA-Deutschland dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) besteuert werden. Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person hingegen Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats, dürfen diese nach Abs. 2 abweichend von Abs. 1 nur im anderen Staat (hier: Deutschland) besteuert werden. Abweichend von Artikel 18 dürfen 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, grundsätzlich nur im Kassastaat (hier: Deutschland) besteuert werden, es sei denn, die natürliche Person ist im anderen Staat ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates; diesfalls steht das Besteuerungsrecht nach Art. 19 Abs. 2 letzter Satz DBA-Deutschland dem Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) zu.

Unter Art. 18 DBA-Deutschland fallen Ruhegehälter für eine früher ausgeübte, unselbständige Arbeit, gesondert geregelt sind in Abs. 2 Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Davon ausgeklammert sind die an öffentlich Bedienstete geleisteten Ruhegehälter, soweit sie unter Art 19 fallen. Art. 19 DBA-Deutschland geht damit als "Lex

specialis" der Regelung des Art. 18 DBA-Deutschland vor; sind die Voraussetzungen des Art. 19 DBA-Deutschland erfüllt, ist die Anwendung von Art. 18 DBA-Deutschland ausgeschlossen (betreffend Art. 18 und 19 OECD-MA vgl. Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Schuch/Staringer, Internationales Steuerrecht, Rz 690; Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar, 2. Aufl., Art. 18 MA Rz 11). Dies gilt auch in Bezug auf Sozialversicherungspensionen. Sozialversicherungspensionen des öffentlichen Dienstes verlieren ihre Eigenschaft nicht dadurch, dass sie nicht direkt aus der öffentlichen Kasse, sondern über eine Sozialversicherungspensionseinrichtung aus den Mitteln der öffentlichen Kasse gezahlt werden (vgl. Domes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 72, S 54), zumal sich dadurch auch nichts daran ändert, dass solche Pensionen für einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber im Sinne des Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland erbrachte Dienste geleistet werden. Dass Sozialversicherungspensionen jedenfalls und damit unabhängig davon, ob die frühere unselbständige Tätigkeit gegenüber einem privatwirtschaftlichen oder einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber im Sinne des Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland erbracht wurde, unter Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland zu subsumieren sind, kann aus dem Regelungszusammenhang der Art. 18 und 19 DBA-Deutschland nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher nicht abgeleitet werden.

Nicht zu teilen vermag das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang auch die vom Bundesfinanzhof ua. im Beschluss vom 8. Dezember 2010, I R 92/09, betreffend das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen, in Übereinstimmung auch mit Teilen der Literatur (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar, 2. Aufl., Art. 18 MA Rz 16 und 18; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003, S 287) vertretene Auffassung, dass Versorgungsleistungen, die auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen, abkommensrechtlich nicht als Ruhegehalt angesehen werden können und solche Sozialversicherungspensionen damit (ohne gesonderte Regelung) nicht unter Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland fallen [zu der davon abweichenden Sichtweise der österreichischen Verwaltung vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 18 Rz 24 (Stand 1.10.2014, rdb.at)]. Art. 18 und Art. 19 DBA-Deutschland beziehen sich auf Ruhegehälter für eine frühere unselbständige Arbeit. Ein Ruhegehalt aus der Sozialversicherung kann als für frühere unselbständige Arbeit gezahlt angesehen werden, wenn die Arbeit Voraussetzung für das Ruhegehalt ist (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar, 2. Aufl., Art. 18 MA MK Rz 24). Maßgeblich ist demnach ein kausaler Zusammenhang mit dem früheren Dienstverhältnis, eine Beschränkung dahingehend, dass es sich ausschließlich um Arbeitgeberbeiträge handeln müsste, kann den angeführten Bestimmungen indes nicht entnommen werden. Sozialversicherungspensionen beruhen auch hinsichtlich der Arbeitnehmerbeiträge auf Pflichtbeiträgen, über die der Steuerpflichtige nicht disponieren kann und ist damit eine unmittelbare Kausalität

zur früheren unselbständigen Arbeit jedenfalls gegeben (vgl. Dommès, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 72, S 60). Auch hat der Verwaltungsgerichtshof die Subsumierung von Sozialversicherungspensionen unter die für Ruhegehälter maßgeblichen Zuteilungsregeln in seiner bisherigen Rechtsprechung nicht beanstandet (vgl. etwa VwGH 21.11.2007, 2007/13/0087 betreffend DBA-Spanien).

Ist somit davon auszugehen, dass Sozialversicherungspensionen vom Anwendungsbereich des Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland grundsätzlich umfasst sind, gilt es zu beurteilen, ob und gegebenenfalls inwieweit die vom Beschwerdeführer von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogene Pension unter diese Regelung fällt.

Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland fordert die Bezahlung von Ruhegehältern an eine natürliche Person durch einen der dort angeführten öffentlichen Rechtsträger für einem solchen gegenüber erbrachte Dienste. Ausgenommen vom Anwendungsbereich des Art. 19 DBA-Deutschland sind nach der Erwerbsklausel des Art. 19 Abs. 3 DBA-Deutschland lediglich Vergütungen und Ruhegehälter für im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung erbrachte Dienste; diesbezüglich kommen die für den privatwirtschaftlichen Bereich maßgebenden Zuteilungsregelungen der Artikel 15, 16, 17 und 18 zur Anwendung.

Eine weitere Abgrenzung dahingehend, ob die (früheren) Dienstleistungen unmittelbar der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben gedient haben, sieht Art. 19 DBA-Deutschland nicht vor. Anders als in anderen von Österreich abgeschlossenen Abkommen (vgl. ua. Art. 19 DBA-Liechtenstein und Art. 20 DBA-Spanien) ist im DBA-Deutschland nicht gefordert, dass die Dienste "in Ausübung öffentlicher Funktionen" erbracht werden (zur Auslegung von Abkommensregelungen, die diese Wortfolge enthalten vgl. VwGH 21.3.1996, 94/15/0128, betreffend Art. 19 DBA-Liechtenstein sowie VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080, VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088, und VwGH 21.11.2007, 2007/13/0087, jeweils betreffend Art. 20 DBA-Spanien).

Auch stellt das DBA-Deutschland nicht auf die Rechtsgrundlage des (früheren) Dienstverhältnisses ab. Damit aber fallen nicht nur Beamte, die ihre Pension von einem der betreffenden öffentlichen Rechtsträger beziehen, sondern auch sozialversicherte Vertragsbedienstete unter die Kassenstaatsregelung des Art. 19 DBA-Deutschland, zumal die Sozialversicherungsträger als Körperschaften des öffentlichen Rechts in den Anwendungsbereich des Art. 19 einbezogen sind und die maßgebenden Tatbestandsvoraussetzungen (pensionsbegründende Dienstleistung für einen öffentlichen Rechtsträger und Pensionszahlung durch einen öffentlichen Rechtsträger) erfüllt sind (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 66 (Stand 1.10.2014, rdb.at).

Nach der oben getroffenen Sachverhaltsfeststellung war der Beschwerdeführer zunächst bei verschiedenen Firmen in der Privatwirtschaft beschäftigt und in der Folge auf Grundlage eines mit dem Freistaat Bayern abgeschlossenen Arbeitsvertrages als L am Z-Gymnasium angestellt. Die von der Deutschen Rentenversicherung Bund,

einer Körperschaft öffentlichen Rechts, ausbezahlte Pension beruht somit zum Teil auf Beiträgen aus Dienstverhältnissen mit privatrechtlichen Arbeitgebern und zum Teil auf Beiträgen aus einem Dienstverhältnis mit einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber. Damit ist die Voraussetzung des Art. 19 DBA-Deutschland, nämlich die Erbringung von Diensten für den Staat, eine seiner Gebietskörperschaften oder eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts, nur hinsichtlich der Tätigkeit am Z-Gymnasium, nicht aber hinsichtlich der Dienstverhältnisse mit den verschiedenen Arbeitgebern aus der Privatwirtschaft erfüllt.

Nach Art. 19 Abs. 2 1. Satz DBA-Deutschland dürfen aus einem öffentlichen Dienstverhältnis herrührende Ruhegehälter zwar grundsätzlich nur im Kassastaat (hier: Deutschland) besteuert werden, ist die natürliche Person jedoch in diesem Staat ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates, dürfen diese Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 2. Satz DBA-Deutschland nur im anderen Staat (hier: Österreich) besteuert werden. Nachdem unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer in Österreich ansässig und österreichischer Staatsbürger ist, kommt das Besteuerungsrecht hinsichtlich des auf die Tätigkeit am Z-Gymnasium entfallenden Anteils an der Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund somit Österreich zu.

Sozialversicherungspensionen aus einer früheren unselbständigen Betätigung bei privatwirtschaftlichen Unternehmen fallen in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 18 DBA-Deutschland. Nach dessen Abs. 2 kommt diesbezüglich das Kassenstaatsprinzip zur Anwendung und kommt das Besteuerungsrecht daher Deutschland zu, wohingegen Österreich diese Bezüge nur im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigen darf.

Damit ergibt sich die Notwendigkeit die von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogene Altersrente nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes den jeweiligen Zuteilungsregelungen, im Beschwerdefall somit Art. 18 DBA-Deutschland bzw. Art. 19 DBA-Deutschland zuzuordnen (vgl. Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Schuch/Staringer, Internationales Steuerrecht, Rz 718 mwN; Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 72, S 54 und 63 ff). Eine solche Aufteilung einer Ruhegehaltszahlung und die Subsumierung unter verschiedene Zuteilungsregeln hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem zum DBA-Spanien ergangenen Erkenntnis vom 21.11.2007, 2007/13/0087, betreffend einen bei einer Pensionsversicherungsanstalt in Ausübung öffentlicher Funktionen und davor bei verschiedenen Arbeitgebern nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen tätigen Dienstnehmer, als rechtmäßig beurteilt. Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof unter Anführung zahlreicher Verweise ausgeführt, Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien räume ein Besteuerungsrecht des (früheren) Tätigkeits- und Auszahlungsstaates nur für solche Ruhegehälter ein, die für in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste gezahlt würden; die Teilnahme eines Arbeitnehmers, der seine Dienste verschiedenen Arbeitgebern erbracht habe, in einem einzigen Pensionssystem sei nicht ungewöhnlich und könne zur Aufteilung des in diesem

Pensionssystem erworbenen Pensionsanspruches in Teile führen, die verschiedenen Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens unterlägen.

Die vom Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2010 bis 2012 vorgenommene Aufteilung nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbs und die damit einhergehende Subsumierung unter Art. 18 bzw. Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden. Gegen die vom Finanzamt anhand der Versicherungszeiten ermittelte Höhe der Anteile (35% private Arbeitgeber; 65% öffentlicher Arbeitgeber) hat der Beschwerdeführer nichts vorgebracht und wird die von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogene Rente daher auch hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2009 nach diesem Verhältnis Art. 18 bzw. 19 DBA-Deutschland zugeordnet. Betragsmäßig ergibt sich somit folgende Aufteilung:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Rente gesamt	12.187,92	12.187,92	12.220,56	12.320,82	12.537,72
davon					
Öffentlicher Dienst (65%)	7.922,15	7.922,15	7.943,36	8.008,53	8.149,52
Privatwirtschaft (35%)	4.265,77	4.265,77	4.277,20	4.312,29	4.388,20

Die in Österreich der Besteuerung zu unterziehenden ausländischen Rentenbezüge betragen in den Jahren 2005 bis 2009 somit:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
VBL-Rente	3.909,48	3.948,54	3.988,02	4.027,92	4.068,18
Rentenversicherung Bund	7.922,15	7.922,15	7.943,36	8.008,53	8.149,52
In Österreich steuerpflichtig	11.831,63	11.870,69	11.931,38	12.036,45	12.217,70

Die gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte in Höhe von 4.265,77 € (2005), 4.265,77 € (2006), 4.277,20 € (2007), 4.312,29 € (2008) und 4.388,20 € (2009) sind im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 ergeben sich, abgesehen von der in der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 vorgenommenen Korrektur, keine Änderungen.

Inwieweit die Bestimmung des Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland verfassungswidrig sein sollte, hat der Beschwerdeführer nicht näher konkretisiert und kann auch das Bundesfinanzgericht eine fehlende Verfassungskonformität nicht erkennen. Im Übrigen beruht die im Beschwerdefall eingetretene Doppelbesteuerung alleine auf der

unterschiedlichen Auslegung der Abkommensbestimmungen durch Österreich und Deutschland und sieht das Doppelbesteuerungsabkommen in Art. 25 für solche Fälle die Durchführung eines Verständigungsverfahrens vor.

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 somit insoweit teilweise Folge zu geben, als der auf frühere unselbständige Tätigkeiten bei privatwirtschaftlichen Arbeitgebern entfallende Anteil an der Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund von der inländischen Besteuerung auszunehmen und nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen war. Ebenso war der Beschwerde gegen den auf Grundlage des Einkommensteuerbescheides 2009 ergangenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2011 und Folgejahre insoweit teilweise Folge zu geben, als die Festsetzung der Vorauszahlung der geänderten Bemessungsgrundlage anzupassen war. Darüber hinaus konnte den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2011 und Folgejahre kein Erfolg beschieden sein.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2012 waren als unbegründet abzuweisen. Der Einkommensteuerbescheid 2011 war im Umfang der Beschwerde vorentscheidung abzuändern.

## **2. Anspruchszinsen**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO ist eine sich aus dem Gesetz ergebende objektive Rechtsfolge. Dabei ist der Abgabenbehörde weder ein Ermessen eingeräumt noch kommt es auf ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben; dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt daher je Differenzbetrag eine Abgabe vor, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides gebunden ist. Aufgrund dieser Bindung ist der Zinsenbescheid aber nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid (gegenständlich somit die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2008) sei rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 205 Tz 34; ebenso VwGH 27.8.2008,

2006/15/0150, mwN). Wird der Abgabenbescheid abgeändert, hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Den im Ergebnis mit der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide begründeten Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

### **III.) Zulässigkeit der Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Mit der (auch den Gegenstand des seit 2011 laufenden Verständigungsverfahrens bildenden) Frage, ob Rentenbezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung, die anteilig auf einem früheren Dienstverhältnis mit einem öffentlichen Dienstgeber beruhen, insoweit unter Art. 19 Abs. 2 DBA-Deutschland fallen, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung, soweit erkennbar, nicht explizit befasset. Insoweit liegt damit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist betreffend des Abspruches über die Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2012 sowie die Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre eine Revision daher zulässig.

Betreffend Anspruchszinsen stützt sich das Erkenntnis auf die angeführten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Anspruchszinsenbescheide nicht mit Erfolg mit der Begründung bekämpft werden können, dass der maßgebende Stammabgabenbescheid unrichtig sei. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt diesbezüglich daher nicht vor, eine (ordentliche) Revision ist insoweit somit nicht zulässig.

Feldkirch, am 23. Juli 2015