

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Behandlung von Bezügen aus einer „*staatlichen Altersrente*“, die der Beschwerdeführer (Bf) im Verfahrenszeitraum aus Deutschland erhielt.

Das Finanzamt X (FA) behandelte die Einkünfte aus der zu beurteilenden Rente im angefochtenen Bescheid auf Basis von Art 18 des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland zur Gänze als steuerfreie ausländische Rentenbezüge und zog diese zugleich nach Art 23 Abs 2 des Abkommens im Wege des Progressionsvorbehaltes zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heran.

Dagegen wendet sich der Bf in seiner Berufung und begehrt die Aufrechterhaltung der in Deutschland geltenden Steuerfreistellung eines Teiles seiner Rente. Da die Bezahlung der Rentenbeiträge in Deutschland in der Vergangenheit - anders als in Österreich – überwiegend aus bereits versteuertem Einkommen erfolgt sei, habe dort bis 2005 lediglich eine Besteuerung des sogenannten Ertragsanteils der Rente stattgefunden. Seit 2005 werde nun aber ein bestimmter Prozentsatz seiner Rente „*nachgelagert*“ versteuert. Für das Jahr 2005 sei der steuerpflichtige Teil seiner vor 2005 zuerkannten Rente mit 50% festgelegt worden. In den Folgejahren steige dieser Anteil jährlich an, bis schließlich die volle Rente besteuert werde. Im Sinne des zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland

begehre er die Beibehaltung der in Deutschland geltenden Steuerfreiheit des für 2010 vorgesehenen Teiles seiner Rente bei der Besteuerung seiner Einkünfte.

### **Es wurde erwogen:**

Unstrittig ist zwischen den Verfahrensparteien, dass der Bf im Verfahrenszeitraum in Österreich sowohl wohnhaft als auch ansässig war und daher der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag.

Weiters wird durch die Aktenlage dokumentiert, dass der Bf neben nichtselbständigen Einkünften aus einer Sozialversicherungspension der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt (kurz „ASVG-Pension“) auch solche aus zwei deutschen Renten bezog, einerseits aus einer Firmenpension seines ehemaligen Dienstgebers und andererseits aus einer „*Altersrente für schwerbehinderte Menschen*“ (lt. vorgelegtem Rentenbescheid der „Deutsche Rentenversicherung Bund“ (DRB) vom 16. November 2005).

Auch in Bezug auf die Einkünfteerzielung aus den genannten Rentenbezügen herrscht sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach Einigkeit zwischen den Verfahrensparteien. Ebenso ist die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Besteuerung der österreichischen „ASVG-Pension“ und der deutschen Firmenpension zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Dem angefochtenen Bescheid ist zweifelsfrei zu ersehen, dass die verfahrensgegenständliche „DRB-Altersrente“ darin nicht besteuert sondern lediglich bei der Ermittlung jenes Steuersatzes berücksichtigt wurde, welcher der Besteuerung der beiden anderen Pensionseinkünfte des Bf zu Grunde liegt („*Durchschnittssteuersatz 24,41% von 11.395,86 €*“).

Das BFG sieht aufgrund des Verfahrensergebnisses keine Veranlassung an der Richtigkeit der angeführten Sachlage zu zweifeln und legt diese seiner rechtlichen Beurteilung zu Grunde.

Zu klären ist im anhängigen Verfahren somit lediglich die Art bzw. der Umfang der Erfassung der „DRB-Altersrente“ im Rahmen des so genannten Progressionsvorbehaltes.

Nach dem Ergebnis des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens geht dieser auf Basis des deutschen Sozialgesetzbuchs (SGB) zuerkannten und ausbezahlten Rente die Leistung von Pflichtbeiträgen im Rahmen einer nichtselbständigen Beschäftigung bzw. Arbeitslosigkeit voraus (Auskunft der „Deutsche Rentenversicherung Bund“ vom 27. Jänner 2012).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) gehören Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG normiert dies auch für Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, stellen nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage in voller Höhe Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte dar (§ 16 Abs 1 Z 4 lit f EStG idF 2010).

Im Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099 wurde vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) zu einer mit dem Verfahrensgegenstand vergleichbaren Sachverhaltskonstellation betont, dass es für die Zuordnung ausländischer Sozialversicherungspensionen zum Regelungsbereich des § 25 Abs. 1 Z 3 lit c EStG entscheidend darauf ankomme, „*ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der in Österreich geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs 1 Z 4 lit f EStG)*“. Dagegen komme es nicht darauf an, „*ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind.*“

In Hinblick auf die dargestellte Sach- und Rechtslage geht das BFG im anhängigen Verfahren davon aus, dass die verfahrensgegenständliche „DRB-Altersrente“ mit der inländischen gesetzlichen Sozialversicherungspension vergleichbar ist und daher § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG zur Anwendung kommt.

Da der Bf im Verfahrenszeitraum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war, unterlagen grundsätzlich seine gesamten in- und ausländischen Einkünfte dem österreichischen Besteuerungsregime (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

Allerdings ordnet Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002 (im Folgenden DBA Ö/D) das Besteuerungsrecht für die § 25 Abs. 1 Z 3 lit c EStG unterliegenden, deutschen Pensionsbezüge eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu. Nach Art. 23 Abs.2 lit a DBA Ö/D nimmt zugleich Österreich als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Lit d) der Bestimmung sieht für die von Österreich zu erfassenden Einkünfte eine Besteuerung mit jenem Steuersatz vor, der dem Gesamteinkommen des Abgabepflichtigen (einschließlich der in Deutschland zu besteuern den Anteile) entspricht (Progressionsvorbehalt).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. neuerlich VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 mit Verweis auf das Vorjudikat vom 23.10.1997, 96/15/0234).

Die deutsche „DRB-Altersrente“ des unbeschränkt steuerpflichtigen Bf ist daher für Zwecke der Ermittlung jenes Steuersatzes, mit dem dessen in Österreich steuerhängiges Einkommen zu besteuern ist, nach den Bestimmungen der österreichischen Abgabengesetze zu ermitteln und heranzuziehen. Da das österreichische Steuerrecht

eine lediglich anteilige Erfassung ausländischer Pensionseinkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes für das Gesamteinkommen nicht vorsieht, bleibt dem Begehren des Bf auf Beibehaltung der deutschen Steuerbefreiung im angefochtenen Bescheid der Erfolg versagt.

Entgegen der Ansicht des Bf führt die gesetzlich gedeckte Vorgangsweise zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes im angefochtenen Bescheid nicht dazu, dass die ausländische Pension einer nochmaligen und damit doppelten Besteuerung unterzogen wird. Die festgesetzte Einkommensteuer betrifft nur das übrige, steuerpflichtige Einkommen des Bf (inländische „ASVG-Pension“ und deutsche Firmenpension). Die deutsche Sozialversicherungsrente bleibt gemäß der im DBA Ö/D vorgesehenen, so genannten Befreiungsmethode von der Besteuerung in Österreich ausgenommen.

Auch aus unionsrechtlicher Sicht bestehen nach dem bereits zitierten VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099 gegen die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Berechnung des Progressionsvorbehalts keine Bedenken.

Demnach kann weder ein Verstoß gegen die durch Artikel 39 EG garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit vorliegen (weil sich Personen nach dem Eintritt in den Ruhestand darauf nicht berufen können), noch gegen die in Artikel 18 EG normierte allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger. Der EG-Vertrag garantiere den Unionsbürgern zwar in allen Mitgliedstaaten die gleiche rechtliche Behandlung wie den Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaates, die sich in der gleichen Situation befinden, nicht aber, dass die Verlagerung einer Tätigkeit vom bisherigen Wohnsitzstaat in einen anderen Mitgliedstaat hinsichtlich der Besteuerung neutral sei. Auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten könne eine solche Verlagerung je nach dem Einzelfall auch Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben (vgl. EuGH 12.7.2005, C-403/03, Schempp).

Die in Rede stehenden nationalen Regelungen betreffend die steuerliche Erfassung ausländischer Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes benachteilige nicht Personen, weil sie von ihrem Recht Gebrauch gemacht haben, sich in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat frei zu bewegen und aufzuhalten. Da das österreichische Steuerrecht die aus anderen Mitgliedstaaten bezogenen Pensionen nicht schlechter als Pensionen aus Österreich behandle, verstoße die Berechnung des Progressionsvorbehaltes nicht gegen Gemeinschaftsrecht.

Das BFG schließt sich im laufenden Verfahren der Sichtweise des VwGH im Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099 an.

Im Ergebnis entspricht der angefochtene Bescheid somit der anzuwendenden Rechtslage, sodass er unverändert im Rechtsbestand zu verbleiben hat.

Mangels Relevanz für die steuerliche Behandlung der strittigen Rentenbezüge im angefochtenen Bescheid, ist eine Klärung entbehrlich, ob und ggfs. inwieweit die Versicherungsbeiträge zur Erlangung der Altersrente in der Vergangenheit als Werbungskosten berücksichtigt wurde.

**Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 28. Oktober 2014