

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf., Adr, vertreten durch Stb, Steuerberatungsgesellschaft, Adr, gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14/Purkersdorf vom 22.01.2013 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 12.01.2011 und vom 19.11.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 22.01.2013 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19.11.2012 wird wie in der Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2012 abgeändert.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezieht von der deutschen Rentenversicherung eine gesetzliche Rente. Mit Bescheiden vom 12.1.2011 und vom 19.11.2012 setzte das Finanzamt 12/13/14/Purkersdorf die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2011 fest, wobei im Jahr 2009 der Gesamtbetrag der aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung bezogenen Rente iHv € 17.307,48 (2009) in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes der Besteuerung unterworfen wurde. Im Jahr 2011 wurden entsprechend der vom Bf. eingereichten Einkommensteuererklärung nur 50% der bezogenen Rente (€ 8.800,23) der Besteuerung zu Grunde gelegt. Weiters wurden die ausländischen Pensionseinkünfte bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages mit einbezogen hat.

Mit Eingabe vom 5.1.2012 stellte der Bf. gem. § 299 Abs. 1 BAO einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes. Das deutsche Alterseinkünftegesetz sehe vor, dass alle zum Stichtag 1.1.2005 bestehenden Renten nur mit einem Ertragsanteil von 50% versteuert werden und der residuale Freibetrag iHv 50% diesen Rentnern bis zu deren Ableben festgeschrieben wird. Durch die Einbeziehung von 100% in die in Österreich zu berücksichtigenden

ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt werde der Bf. in seinem Recht auf Niederlassungsfreiheit eingeschränkt: Die Steuerfreiheit von 50% der deutschen Rente begründe sich daraus, dass Deutschland mit 1.1.2005 die sog. "nachgelagerte" Besteuerung von Altersbezügen eingeführt hat, die es in Österreich schon seit jeher gibt. Während also in Österreich schon längst die Beiträge der aktiven Erwerbstätigen zur gesetzlichen Pensionssicherung als Werbungskosten abzugsfähig sind, hätten in Deutschland bis Ende 2004 diese Beiträge nicht von der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden können. Die solcherart aus bereits besteuertem Einkommen finanzierten Renten seien dann auch konsequenterweise nicht mehr der Einkommensbesteuerung unterlegen.

Wollte man nun 100% der deutschen Rente in Österreich zum Progressionsvorbehalt heranziehen, so würde dies im Ergebnis bei periodenübergreifender Betrachtung eine Doppelbesteuerung bedeuten: Einerseits habe der Bf. seine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung nicht als Werbungskosten abziehen könne, andererseits müsste er die aus diesen solcherart bereits versteuerten Rentenversicherungsbeiträgen finanzierte Rente in Österreich nochmals der Besteuerung unterwerfen. Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, stelle Deutschland für "Altrentner" diejenigen 50% der Rente, die aus von ihnen selbst bezahlten Rentenversicherungsbeiträgen finanziert werden, von der Einkommensteuer frei.

Die beschriebene Doppelbesteuerung von Renteneinkünften (zunächst "vorgelagert" während der Zeit der aktiven Erwerbstätigkeit in Deutschland infolge Nichtabzugsfähigkeit der Rentenversicherungsbeiträge, nunmehr "nachgelagert" in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes) beschränke den Bf. in seinem Grundrecht auf Niederlassungsfreiheit, weil diese Doppelbesteuerung für ihn einen nicht unbeträchtlichen wirtschaftlichen Nachteil mit sich bringe; müsse er doch mit der Niederlassung in Österreich die nochmalige Besteuerung seiner Renteneinkünfte in Kauf nehmen.

Weiters sei der Einkommensteuerbescheid 2009 rechtswidrig, weil das Finanzamt entgegen der gesetzlichen Bestimmung des § 33 Abs. 6 EStG den Pensionistenabsetzbetrag nicht berücksichtigt habe.

Mit Bescheid des Finanzamtes 12/13/14/Purkersdorf vom 22.1.2013 wurde der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides abgewiesen und im Wesentlichen wie folgt begründet:

ad Pensionistenabsetzbetrag

Da es sich bei der deutschen Altersrente - für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige und in diesem Sinne um "zu versteuernde" Pensionsbezüge handle, war diese bei der Ermittlung des Pensionistenabsetzbetrages einzubeziehen.

ad Progressionseinkünfte

Die Einkünfte eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen aus einer deutschen Sozialversicherungsrente sind gem. Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Deutschland von der Besteuerung in Österreich ausgenommen. Der Ansässigkeitsstaat ist aber berechtigt, das übrige steuerpflichtige Einkommen mit jenem Durchschnittssteuersatz zu versteuern, der sich für die Besteuerung ergäbe, wenn die von der Besteuerung ausgenommenen deutschen Rentenbezüge in Österreich zu besteuern gewesen wären (Progressionsvorbehalt). Gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehaltes bestünden auch aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken (UFS 25.10.2012, RV/0155-F/12 mit Verweis auf VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Das Begehren, nur die Hälfte der deutschen Rente in Österreich zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen, finde im österreichischen EStG keine Deckung und sei auch unionsrechtlich nicht geboten.

Die Aufhebung eines Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Spruches sei nur dann zulässig, wenn mit Gewissheit von dessen Rechtswidrigkeit ausgegangen werden könne. Die bloße Möglichkeit, dass der Spruch rechtswidrig sein könnte, reiche für eine Aufhebung nicht aus.

Weder die Zuerkennung des Pensionistenabsetzbetrages noch das Begehren, dass nur 50% der deutschen Rente in Österreich zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden mögen, sei rechtlich gedeckt, weswegen von einer Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruches nicht auszugehen wäre.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes brachte der Bf. im Wesentlichen vor:

ad Pensionistenabsetzbetrag

Auf Grund eines vor dem VwGH anhängigen, inhaltlich gleichlautenden Verfahrens werde angeregt, die Entscheidung über die Berufung auszusetzen.

ad Progressionseinkünfte

Das Finanzamt sei auf die konkrete Argumentation, dass die Einbeziehung der gesamten deutschen Sozialversicherungsrente in den Progressionsvorbehalt auf Grund der Doppelbesteuerung dem Grundrecht der Niederlassungsfreiheit zuwiderlaufe, nicht eingegangen.

Verwiesen wurde auf die Auskunft des BMF vom 28.2.2013, EAS 268. Die dort unter Hinweis auf die Erledigung EAS 3075 vertretene Auffassung, dass diese "wirtschaftliche Doppelbesteuerung" nicht im Widerspruch mit EU-Gemeinschaftsrecht stehe, sei jedoch unschlüssig, weil es vorliegendenfalls nicht um die Frage einer Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit gehe, sondern um das Recht der Freizügigkeit nach Art 18 Abs 1 EG bzw Art 15 Abs 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Nach Rz 45 des Urteils des Europäischen Gerichtshofes vom 12.7.2005 in der Rs Schempp, C-403/03, garantiere der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat hinsichtlich der Besteuerung neutral sei.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (Rs Lindfors, C-365/02, und Rs Weigel, C-387/01) könnte eine solche Verlagerung auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht für den Erwerbstätigen je nach Einzelfall Vor-oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben. Folglich verstößt ein eventueller Nachteil grundsätzlich nicht gegen Art 18 EG, sofern die fraglichen Rechtsvorschriften den betreffenden Unionsbürger gegenüber den Personen, die dieser Besteuerung bereits unterlagen, nicht benachteiligen.

In seinem Fall sei dieser letzte Halbsatz von entscheidender Bedeutung: Er werde nämlich gegenüber Personen, die bereits zuvor der österreichischen Einkommensbesteuerung unterlagen, insofern benachteiligt, als diese Personen die während ihrer aktiven Dienstzeit geleisteten Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten geltend machen konnten.

In Ansehung einer unionsrechtskonformen Interpretation des nationalen Rechts wie auch einer verfassungskonformen Interpretation sei beim gegebenen Sachverhalt die Frage, ob es sich bei der vom Bf. bezogenen deutschen Sozialversicherungsrente um einen "Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherungsrente des anderen Vertragsstaates" iSv Art 18 Abs 2 DBA handle, zu verneinen. Mit "Bezug" seien hier unzweifelhaft Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 EStG gemeint. Unter diese Norm seien aber nach ihrer lt c nur Pensionen aus einer solchen ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung zu subsumieren, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche.

Gerade dies treffe aber vorliegendenfalls nicht zu, weil die deutschen Sozialversicherungsbeiträge vom Bf. aus seinem versteuerten Einkommen zu leisten waren, wohingegen bei jeder inländischen gesetzlichen Sozialversicherung diese Beiträge als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Würde ein Abgabepflichtiger aus einer österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung eine Pension oder Rente beziehen, die er mit nicht als Werbungskosten abzugsfähigen Beiträgen "finanziert" hätte, so würde er zu Recht rügen, dass die Subsumtion einer derartigen Pension oder Rente unter § 25 Abs 1 Z 3 EStG gleichheitswidrig sei.

Eine derartige, aus versteuertem Einkommen "finanzierte" österreichische Sozialversicherungspension oder -rente wäre daher nicht unter 25 EStG, sondern unter § 29 Z 1 EStG zu subsumieren und als sogenannte "außerbetriebliche Gegenleistungsrente" zu qualifizieren, die erst dann einkommensteuerpflichtig wäre, wenn die Rentenzahlungen den geleisteten Geldbetrag übersteigen würden.

Nichts anderes könne für die hier streitverfangene deutsche Sozialversicherungsrente gelten: Sie sei bei verfassungs- und unionsrechtskonformer Interpretation nicht unter § 25 Abs 1 Z 3 EStG, sondern unter § 29 Z 1 EStG zu subsumieren, was zur Konsequenz habe, dass die gg. deutsche Sozialversicherungsrente nicht - wie noch im Aufhebungsantrag vorgebracht - zur Hälfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltens in Ansatz zu bringen sei, sondern so lange überhaupt nicht berücksichtigt werden dürfe, bis die Rentenzahlungen die vom Bf. während seiner aktiven Dienstzeit zur "Finanzierung"

aus seinem versteuerten Einkommen hingegebenen Sozialversicherungsbeiträge übersteigen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19.11.2012 wurde mit Schriftsatz vom 27.11.2012 hinsichtlich der Einbeziehung der ausländischen Pensionseinkünfte bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages eine Berufung erhoben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2012 wurde der Bescheid vom 19.11.2012 insoweit abgeändert, als nunmehr die gesamte deutsche Rente in Österreich im Wege der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt der Besteuerung unterzogen wurde. Am 30.1.2013 brachte der Bf. einen Vorlageantrag und mit Schriftsatz vom 4.3.2013 eine Ergänzung zum Vorlageantrag ein, mit welcher die Ausführungen der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 22.1.2013 (betrifft das Jahr 2009) zum Bestandteil des nunmehrigen Vorlageantrages erhoben wurden.

Mit Bescheiden des UFS vom 1.7.2013, GZ RV/1061-W/13, und vom 5.9.2013, GZ RV/2205-W/13, wurden die Entscheidungen über die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19.11.2012 und gegen den Abweisungsbescheid vom 22.1.2013 gem. § 281 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH zur GZ 2013/13/0027 hinsichtlich der Frage, ob bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch ausländische unter Progressionsvorbehalt freizustellende Pensionsbezüge miteinzubeziehen sind, schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

Mit Erkenntnis vom 30.3.2016, GZ 2013/13/0027, hat der VwGH ausgesprochen, dass bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages auch jene Bezüge, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der alleinigen Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat vorbehalten wurden, einzubeziehen sind.

*Über die Beschwerden wurde erwogen:*

ad Pensionistenabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung hat ein Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Strittig ist, ob die Wortfolge "zu versteuernde Pensionsbezüge" nur auf jene Bezugsteile abstellt, die in Österreich der Einkommensbesteuerung unterliegen, oder ob sie sich auch auf die gemäß den Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen unter Progressionsvorbehalt freizustellenden Bezugsteile bezieht.

Mit Erkenntnis vom 30.3.2016, GZ 2013/13/0027, hat der VwGH ausgesprochen, dass keine sachlichen Gründe für eine Ausklammerung von Bezügen, die nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung in Österreich entzogen und der alleinigen Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat vorbehalten wurden, erkennbar sind. Die Einbeziehung solcher Bezüge wird mit Hinweis u.a. auf das Sonderausgaben betreffende und seinerseits auf Vorjudikatur zum Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen verweisende Erkenntnis des VwGH vom 24.5.2007, 2004/15/0051, auch im Schrifttum aus teleologischen Gründen befürwortet (vgl. Kanduth-Kristen in taxlex 2009, 128, und in Jakom, EStG, 2015, § 33 Rz 66; Doralt/Herzog, EStG<sup>14</sup>, § 33 Tz 60). Der Gesetzeswortlaut ("*einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro*") mag das Gegenteil zunächst als näherliegend erscheinen lassen, steht dem nach dem Zweck der Regelung gebotenen Verständnis aber nicht zwingend entgegen.

Die deutsche Sozialversicherungsrente wurde daher von der Abgabenbehörde bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages zu Recht berücksichtigt.

ad Progressionseinkünfte

Sachverhalt:

Der Bf. ist seit 2008 in Österreich ansässig. Davor war er in Deutschland ansässig, wo er auch bis 31.3. 2000 unselbständig erwerbstätig war. Seit 1.4.2000 ist er im Ruhestand und bezieht Einkünfte aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung und aus einer deutschen betrieblichen Altersvorsorge. Von den Bezüge aus der Rentenversicherung, die in den Jahren 2009 und 2011 € 17.307,48 bzw. € 17.600,46 betragen, wurde in Deutschland nur ein Anteil von 50% besteuert.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Akteninhalt sowie die Angaben des Bf. und ist unstrittig.

Rechtslage:

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III 182/2002 (DBA-Deutschland) sieht in Artikel 18 für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen folgende Regelungen vor:

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 (Abs. 1 leg.cit).

Nach Abs. 2 leg.cit. dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Nach Abs. 4 leg.cit bedeutet der Begriff „Rente“ bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnittes auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldwert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Nach Art 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Nach der Befreiungsmethode werden Einkünfte, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (mit Wohnsitz in Österreich) zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem DBA in Österreich besteuert werden dürfen, von der inländischen Einkommensteuer freigestellt. Allerdings dürfen die ausländischen Einkünfte zur Berechnung der individuellen Steuerprogression mitberücksichtigt werden (Progressionsvorbehalt). Der Progressionsvorbehalt dient dazu, dass jener Steuersatz zum Tragen kommt, der anzuwenden wäre, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden. Der Progressionsvorbehalt ist durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt zwingend vorzunehmen und liegt nicht im Ermessen des Finanzamtes.

Gem. § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 sind, soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

Gem. § 25 Abs 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gem. § 29 Z 1 EStG sind wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören, sonstige Einkünfte.

[...]

Werden die wiederkehrenden Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: "Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen.

[...]

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass nach Art. 18 Abs 1 DBA-Deutschland die Pension aus der betrieblichen Altersvorsorge in Österreich als Ansässigkeitsstaat besteuert werden darf. Ebenso unstrittig ist, dass gem. Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland für die vom Bf. in den Beschwerdejahren aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung bezogenen Rente Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zusteht und gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland Österreich das Recht hat, bei der Festsetzung der Steuer für inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

Strittig ist hingegen, ob die gesamte Rente in Österreich zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen ist oder ob so lange überhaupt keine im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Einkünfte zum Ansatz gelangen dürfen, bis die Rentenzahlungen die vom Bf. während seiner aktiven Dienstzeit zur "Finanzierung" aus seinem versteuerten Einkommen hingegebenen Sozialversicherungsbeiträge übersteigen.

Der Bf. vertritt dazu die Ansicht, dass die deutsche Sozialversicherungsrente nicht unter § 25 Abs 1 Z 3 EStG subsumieren sei, weil diese nicht einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche. Dies deshalb, weil die deutschen Sozialversicherungsbeiträge vom Bf. aus seinem versteuerten Einkommen zu leisten waren, während bei der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung diese Beiträge als Werbungskosten abzugsfähig sind. Die deutsche Rente sei daher unter § 29 Z 1 EStG zu subsumieren.

Diese Auffassung vermag das BFG nicht zu teilen.

Zutreffend ist, dass der Frage, ob Einkünfte iSd § 25 Abs. 1 Z 3 EStG oder solche iSd § 29 Z1 (dritter Satz) leg.cit. vorliegen, entscheidende Bedeutung zukommt, weil es von dieser Zuordnung abhängt, ob bzw. in welchem Ausmaß die Rentenbezüge aus Deutschland progressionserhöhend anzusetzen sind.

Renten aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung stellen (nur) dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, wenn sie einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Dies ist dann der Fall, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt. Im Erkenntnis vom 14.12.2006, Zi. 2005/14/0099, hat der VwGH ausgesprochen, dass die Beurteilung, ob das geforderte Entsprechen einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung gegeben ist, Feststellungen in der Richtung erfordert, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragzahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (vgl. auch Lenneis in Jakom, EStG 2014<sup>7</sup>, § 25, Rz 12).

Voll einkommensmindernd wirksam sind Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung

entspricht (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG). Für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen und freiwilligen Beiträgen ist nur maßgebend, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen, der in der Außenwelt (z.B. durch Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages) manifestiert wird (vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0172).

Den eigenen Angaben des Bf. zufolge hat es sich bei den Sozialversicherungsbeiträgen um solche Beiträge gehandelt, die vom Bf. während seiner aktiven Erwerbstätigkeit zur gesetzlichen Rentenversicherung (entsprechend der österreichischen Pensionsversicherung) zu leisten waren. Dass es sich bei den Beitragszahlungen nicht um Pflichtbeiträge, sondern um freiwillige Zahlungen gehandelt haben soll, wurde vom Bf. nicht behauptet.

Die gesetzliche Rentenversicherung in Deutschland basiert grundsätzlich auf einer Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen (Sozialgesetzbuch, SGB VI) und entspricht damit einer inländischen gesetzlichen Pensionsversicherung. Sie ist Bestandteil des gegliederten Sozialversicherungssystems zur Alterssicherung der abhängig Beschäftigten, die im Wesentlichen durch deren Zwangsteilnahme im Umlageverfahren finanziert wird. Wer arbeitet, bezahlt die Renten der aus dem Arbeitsleben Ausgeschiedenen und erwirbt damit einen Anspruch auf seine eigene Rente (Generationenvertrag).

Die in Rede stehende Rente basiert auf der Zahlung von Beiträgen zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Die seinerzeit vom Bf. bezahlten Pflichtbeiträge zur deutschen Rentenversicherung hätten ihrer Art nach auf Grund der im Streitjahr geltenden Rechtslage in Österreich gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit f EStG 1988 in voller Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung stellen die Bezüge aus der deutschen Rentenversicherung Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 dar und sind in voller Höhe bei der Berechnung des Steuersatzes in Ansatz zu bringen (vgl. auch Doralt, EStG<sup>17</sup>, § 25 Tz 64, mwN).

Entgegen der Ansicht des Bf. hat für diese Würdigung unberücksichtigt zu bleiben, dass die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland nicht als Werbungskosten von der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden konnten, sondern "aus seinem versteuerten Einkommen" zu leisten waren. Die Subsumtion unter gesetzliche Begriffe hat nämlich ausschließlich nach innerstaatlichen Regeln zu erfolgen (Art. 3 Abs. 2 DBA-Deutschland) und ist unabhängig von der Behandlung im Ausland.

Dem Vorwurf, dass im Falle der Einbeziehung der deutschen Rente in die in Österreich mit Progressionsvorbehalt zu versteuernden Einkünfte im Ergebnis eine Doppelbesteuerung bewirken würde, wird entgegengehalten, dass es dadurch zwar zu einer steuerlichen Mehrbelastung gegenüber einer Besteuerung in Deutschland, aber nicht zu einer

Doppelbesteuerung kommt, zumal mit dem Progressionsvorbehalt nicht die gesetzliche deutsche Rente ein zweites Mal besteuert wird, sondern lediglich die Steuerleistung von den übrigen Einkünften dem österreichischen Besteuerungsniveau angepasst wird (vgl. BFG vom 10.12.2015, RV/3100043/2011).

Hinsichtlich der Bedenken, die der Abgabepflichtige unter dem Blickwinkel der Verletzung von Gemeinschaftsrecht geäußert hat, wird auf die Ausführungen im VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2006, Zl. 2005/14/0099, verwiesen.

In Ansehung der obigen Ausführungen wurde daher der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom Finanzamt zu Recht abgewiesen. Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid war somit als unbegründet abzuweisen.

Weiters war der Einkommensteuerbescheid 2011 insoweit abzuändern, als die deutsche Sozialversicherungsrente zu 100% im Wege des Progressionsvorbehaltens zu berücksichtigen war.

### **Zulässigkeit einer 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.

Da die Entscheidung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (14.12.2006, Zl. 2005/14/0099) folgt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Juni 2016