

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 01.03.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 23.02.2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) - Herr Bf - hat seinen Wohnsitz in Österreich und erzielte in den Jahren 2009 und 2010 neben inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pension) ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 3.471,42 € (2009) bzw 3.512,76 € (2010); bei letzteren handelt es sich um eine Rente von der deutschen Rentenversicherung.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2009 und 2010, beide vom 23.02.2012, wurde die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte durch Vornahme eines Progressionsvorbehaltes ermittelt.

Mit Schriftsatz vom 01.03.2012 erhob der steuerliche Vertreter des Bf Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 (23.02.2012) und führte im Wesentlichen wie folgt aus: Nach Auskunft des Bf hätten die Beiträge zu dieser gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland seinerzeit laufend nicht als steuermindernde Ausgaben bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage abgesetzt werden können und seien daher vom versteuerten Einkommen entrichtet worden. Die deutschen Finanzbehörden versteuerten aus diesem Grund nicht die gesamten ausbezahlten Rentenbezüge, sondern im gegebenen Fall diese nur mit 50 %. Laut österreichischen Einkommensteuerrichtlinien, Abschnitt 24 Rz 7018 ff, seien Versicherungsrenten nur insoweit der Einkommensteuer - im gegebenen Fall

dem Progressionsvorbehalt - zu unterziehen, soweit die Zahlungen über den Endwert hinaus erfolgten. Zur Ermittlung dieses Endwertes sei laut Richtlinien mangels eigener einkommensteuerrichtlicher Vorschriften auf das BewG 1955, § 1 Abs 1 und § 17 Abs 3 zurückzugreifen. Danach sei bei Nutzung oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss seien oder schwankten, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werde. Beispielsweise sei als Jahreswert bei einer Vertragsgestaltung bei der die Rentenleistungen innerhalb von drei Phasen schwankten, ein gewichteter Durchschnittswert heranzuziehen, der auf die Länge der einzelnen Phasen und die Höhe der in den einzelnen Phasen bezogenen Rentenleistungen abstelle (Abschn. 24 Rz 7018 letzter Absatz). Da im gegenständlichen Fall die seinerzeitigen Beitragszahlungen nur mehr schwer nachvollzogen werden könnten, werde ersucht, die ausländischen Einkünfte auch nur mit jenem Betrag zu schätzen und daher auch anzusetzen, mit welchem das deutsche Finanzamt die Besteuerung der Renten vornehme.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) vom 02.04.2012 wurde die Beschwerde vom 01.03.2012 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 23.02.2012 als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Rente der Deutschen Rentenversicherung (B) laut Aktenlage auf der gesetzlichen Versicherungspflicht, offensichtlich im Zusammenhang mit einem früheren Dienstverhältnis, beruhe. Es handle sich daher um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG. Eine Rente im Sinne des § 29 Z 1 EStG liege daher nicht vor (diese wäre im übrigen gemäß Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland-Österreich von Österreich als Ansässigkeitsstaat voll zu besteuern und nicht nur mit Progressionsvorbehalt). Art 23 (2) DBA Österreich/Deutschland besage, dass Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung zur Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person herangezogen würden (Progressionsvorbehalt bei der Befreiungsmethode). Die Besteuerung sei nach österreichischem Steuerrecht vorzunehmen. Eine eventuell in Deutschland geltende begünstigte Besteuerung sei nicht anzuwenden.

Mit Schreiben vom 30.04.2012 stellte der steuerliche Vertreter des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete diesen im Wesentlichen damit, dass vom Finanzamt zur Progressionsermittlung ausländische Einkünfte im Jahr 2009 in Höhe von 3.471,42 € und im Jahr 2010 in Höhe von 3.512,76 € angesetzt worden seien. Gegen die Höhe der ausländischen Einkünfte richte sich die gegenständliche Beschwerde.

Mit Vorlagebericht 14.05.2012 wurde die Beschwerde vom 01.03.2012 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 23.02.2012 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF

vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Der Bf hat seinen Wohnsitz in Österreich und ist im Ruhestand. In den Jahren 2009 und 2010 bezog er Einkünfte aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung in Höhe von 3.471,42 € bzw 3.512,76 €, die in Deutschland nur zu 50 % versteuert wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie den Angaben des Bf und ist unstrittig.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet 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 Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert 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.

Gemäß § 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.

Gemäß § 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.

Gemäß § 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.

[...]

Strittig ist, ob die Einkünfte aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung im gesamten Ausmaß in Österreich zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind. Der Bf vertritt die Ansicht, dass die deutsche Sozialversicherungsrente nicht unter § 25 Abs 1 Z 3 EStG zu 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 Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Zutreffend ist, dass der Frage, ob Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 EStG 1988 oder solche iSd § 29 Z 1 (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, Zl.

2005/14/0099, hat der Verwaltungsgerichtshof 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 Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (vgl Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 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 (zB durch Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages) manifestiert wird (vgl VwGH 26.06.1990, 89/14/0172).

Bei den Beiträgen, die der Bf seinerzeit in Deutschland vom versteuerten Einkommen entrichtet hat, handelt es sich um Beiträge, 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 gemäß § 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 nichtselbständiger 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 Doralt, EStG¹⁷, § 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.

Dass die 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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, ZI 2005/14/0099) folgt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 11. September 2018