

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, über die Beschwerde vom 07.07.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 des Finanzamtes vom 23.06.2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen vom 11.03.2015 teilweise Folge gegeben.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen vom 11.03.2015 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Laut einem Schriftsatz der Deutschen Post, Renten Service, vom 28.09.2011 habe der Beschwerdeführer (Bf) erstmals Ende 10/2011 eine Rentenauszahlung erhalten.

Das Finanzamt forderte aus diesem Grund den Bf mit Schriftsatz vom 12.05.2014 auf, Einkommensteuererklärungen für 2012 und 2013 beim Finanzamt einzureichen.

In den am 21.05.2014 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärungen 2012 und 2013 erklärte der Bf neben inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von 2.396,64 Euro.

In den am 23.06.2014 erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2012 und 2013 wurde jeweils die Einkommensteuer unter Ansatz der ausländischen Einkünfte in Höhe von 2.396,64 Euro errechnet.

Der Bf brachte am 07.07.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 über FinanzOnline Beschwerde ein und begründete diese wie folgt:

Die deutsche Sozialversicherungsrente entspreche wegen der Systemumstellung 2005 nicht der österreichischen Sozialversicherungsrente. Der Verwaltungsgerichtshof habe 1997 festgestellt, dass es beim unveränderten § 25 Abs. 1 Z. 3 lit c EStG 1988 auf das Entsprechen der beiden Rentenversicherungssysteme ankomme (VwGH vom 23.10.1997,

96/15/0234). Wenn das Finanzamt nicht prüfe oder geprüft habe, sei der Steuerbescheid aufzuheben. Die Rentenbeiträge seien in der Aktivzeit eingezahlt worden, die Rente werde nach Ende der Aktivzeit ausgezahlt – Besteuerung 25 % nur für Zinsanteil.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 11.03.2015 wurden die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 nach Anführung der §§ 2 Abs. 1 und 2 sowie Abs. 3 Z. 4 EStG 1988 und 25 Abs. 1 Z. 3 lit. a und lit. c EStG 1988 und unter Hinweis auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf zahlreiche Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes im Wesentlichen mit nachstehender Begründung (rechtliche Würdigung) geändert:

Die an den Bf geleistete Altersrente der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd entspreche einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (wie der PVA) geleisteten Pension. Bei Erfüllung sämtlicher gesetzlicher Voraussetzungen bestehe ein Anspruch auf eine Rentenzahlung. Die Rente werde wiederkehrend in Monatsbeträgen an den Bf ausbezahlt und beruhe auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person nehme Österreich nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürften aber nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland gleichwohl vom österreichischen Finanzamt bei der Festsetzung der Steuer für das übrige (inländische) Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt). Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes werde das (Gesamt)einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt. Damit bleibe kein Platz für die Berücksichtigung von steuerfreien Beträgen nach deutschem Recht. Das österreichische Gesetz sehe nicht vor, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes zu erfassen seien. Damit könne auch das Vorbringen, dass nur ein Zinsanteil von 25 % zu besteuern sei, nicht dazu führen, dass ein Teil der deutschen Rente für die Berechnung auszuschneiden sei. Die deutsche Rente sei daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden sei, ungekürzt heranzuziehen. Ebenso bestünden gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehaltes aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken. Für die Berechnung des Steuersatzes seien daher sämtliche Leistungen aus der Deutschen Rentenversicherung, die der Bf in den Jahren 2012 und 2013 erhalten habe, heranzuziehen. Somit seien die Beträge dahingehend zu ändern, dass unter den Kennzahlen 453 bzw. 791 für das Jahr 2012 2.390,64 Euro und für das Jahr 2013 2.393,64 Euro einzutragen gewesen seien. Zusätzlich seien die geltend gemachten Spenden berücksichtigt worden.

In den Vorlageanträgen vom 07.04.2015 wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

Finanzämter, zweite Instanzen (UFS, BFG) und das BMF würden nicht berücksichtigen, dass im deutschen Rentensystem bis 2004 die Beiträge zum Rentensystem versteuert worden seien! Erst ab 2005 seien die Rentenversicherungsbeiträge wie in Österreich steuerlich abzugsfähig. Die Auszahlungen für Rentenbeiträge bis 2004 seien wie Sparvereinsauszahlungen zu behandeln. Nur die Zinsen (= Gewinne) dürften besteuert

werden! Erst ab 2005 würden die Auszahlungen für Rentenbeiträge den österreichischen Sozialversicherungsrenten entsprechen. Das bedeute aber auch, dass sich auf Grund des Mischsystems bei den 150.000 Auslandsrenten das deutsche und das österreichische Rentensystem nicht entsprechen würden.

Beweise:

Von der Zuordnung, ob Einkünfte im Sinne des § 29 Z. 1 dritter Satz EStG 1988 oder solche im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 zufließen würden, hänge es ab, ob bzw. in welchem Ausmaß Rentenbezüge aus Deutschland progressionserhöhend anzusetzen seien (VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099). Nach der Auslegung aus 1997 komme es beim Entsprechen darauf an, ob es möglich gewesen wäre, die in der Aktivzeit bezahlten Beiträge zur Rentenversicherung damals in Österreich steuerlich als Werbungskosten oder Sonderausgaben geltend zu machen oder nicht (VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0234). Analog besteuere Deutschland die Gesamtrente bis 2004 mit 25 % und danach mit 50 %. Wenn sich die zwischenstaatlichen Rentensysteme nicht entsprechen würden, seien sie vom DBA nicht erfasst bzw. in Österreich gar nicht steuerpflichtig? Würden sie wirklich glauben, dass das BMF Schäumele freiwillig 75 % der Steuer verschenke.

Mit Bericht vom 28.08.2017 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Ein Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 11.09.2017 zu den geltend gemachten Sonderausgaben und zur Entrichtung von ASVG Krankenversicherungsbeiträgen blieb unbeantwortet.

## **DAZU WIRD ERWOGEN:**

### **1 Sachverhalt:**

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 31.08.2017 wohnt der am xyz geborene Bf seit 02.04.2007 in abcd, Österreich. Er bezog laut den vorliegenden Lohnzetteln in der Zeit von 01.01.2012 bis 31.12.2012 und 01.01.2013 bis 31.12.2013 Einkünfte von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt.

Laut einem Schriftsatz der Deutschen Post AG, Renten Service, vom 28.09.2011 erhielt der Bf erstmals Ende des Monats 10/2011 eine Zahlung der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd. Einem Schriftsatz der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd ist die Höhe der monatlichen Zahlungen zu entnehmen:

	bis 06/2013	ab 07/2013
Monatliche Rente	194,26	194,75
Zulage zur Krankenversicherung	+4,96	+4,97
Laufende Zahlung	199,22	199,72

Dies ergab für 2012 einen Jahresbetrag von 2.390,64 Euro ( $=199,22 \times 12$ ) für 2012 und von 2.393,64 Euro ( $=199,72 \times 6 + 199,22 \times 6$ ) für 2013, welcher jeweils im Rahmen der Beschwerdeentscheidung angesetzt wurde.

## **2 Rechtsgrundlagen:**

Nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind nach § 25 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988:

a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (erster Satz).

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

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus einem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nach Art. 18 Abs. 1 DBA Deutschland nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, dürfen nach Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

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 nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

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

## **3 rechtliche Würdigung:**

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass der Bf in den Streitjahren 2012 und 2013 aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist eine Person nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen, Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert

werden. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 6 zu § 1, VwGH vom 29.07.2010, 2010/15/0021).

### **3.1 Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung:**

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei das Gesetz nicht vorsieht, dass derartige Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären.

Der Verwaltungsgerichtshof führt hierzu in seinem Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099, ebenso wie in seinem Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0234, Folgendes aus:

*„Die Pensionsversicherung im Rahmen der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung ist grundsätzlich ein System der Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen, auch wenn einzelne Elemente der Freiwilligkeit im Bereich der Höher- und Weiterversicherung gegeben sind. Eine ausländische Sozialversicherung entspricht daher nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt. Der Inhalt dieses Tatbestandsmerkmals ist 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 liegt die Wertungsentscheidung des Gesetzgebers zu Grunde, dass Sozialversicherungspensionen, die auf nur beschränkt abzugsfähige Pensionsbeiträge zurückgehen, nicht zur Gänze steuerpflichtiges Einkommen darstellen sollen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 25 Tz 22). Dieser Wertungsentscheidung widerspricht § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 dann nicht, wenn der Bestimmung die Bedeutung beigemessen wird, dass sie nur solche Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung erfasst, die auf Pflichtbeiträge zurückzuführen sind. Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung sind 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 stellt 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 hat, die er ohne Möglichkeit auf entsprechende einkommensmindernde Berücksichtigung in die Pensionsversicherung eingezahlt hat. Aus diesem Grunde hält 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 (vgl. das hg Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0234, Slg 7230/F).“*

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Beantwortung der Frage, ob das in § 25 Abs. 1 Z. 3 lit c EStG 1988 geforderte Entsprechen einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung gegeben ist, erforderlich, Erhebungen darüber anzustellen, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der im Streitjahr geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden **könnten** (§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988). **Es kommt jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind.** (vgl. VwGH vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0038, VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099, VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0234).

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 1988). 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 vom 26.06.1990, 89/14/0172).

Die gesetzliche Rentenversicherung in Deutschland ist ein Zweig des gegliederten Sozialversicherungssystems, der vorwiegend der Altersvorsorge von Beschäftigten dient. Die gesetzliche Rentenversicherung wird im Wesentlichen durch ein Umlageverfahren finanziert. Die jeweiligen Beitragszahler bringen die Renten der aus dem Arbeitsleben Ausgeschiedenen auf und erwerben selbst einen Anspruch auf ihre eigene (kommende) Rente (Generationenvertrag). (Vgl. BFG vom 07.06.2016, RV/7102205/2013, [https://de.wikipedia.org/wiki/Gesetzliche\\_Rentenversicherung\\_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Gesetzliche_Rentenversicherung_(Deutschland)))

Gemäß § 125 Sozialgesetzbuch (SGB) sechstes Buch (VI) werden die Aufgaben der gesetzlichen Rentenversicherung (allgemeine Rentenversicherung und knappschaftliche Rentenversicherung) von den Regionalträgern und Bundesträgern wahrgenommen. Der Name der Regionalträger der gesetzlichen Rentenversicherung besteht aus der Bezeichnung „Deutsche Rentenversicherung“ und einem Zusatz für ihre jeweilige regionale Zuständigkeit. Aus den Bestimmungen der §§ 1 (Versicherungspflicht), 34 (Rentenanspruchsvoraussetzungen), 157 ff (Beitragssätze), 168 (Beitragstragung), 174 (Beitragszahlungen), 190 (Meldepflichten bei Beschäftigten), 212 (Beitragsüberwachung) und 320 (Bußgeldvorschriften) SGB VI lässt sich ableiten, dass die Rente auf gesetzlich verankerten und ausgestalteten Pflichtbeiträgen beruht und daher einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbar ist. (Vgl. UFS vom 18.12.2010, RV/0214-I/10, BFG vom 10.08.2017, RV/6100594/2016)

Die gegenständliche Rente wurde von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd bezogen. Es handelt sich dabei laut den vorstehenden Ausführungen um einen Träger der gesetzlichen Rentenversicherung. Bei den von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd monatlich bezogenen Renten handelt es sich somit um gesetzliche Renten,

welche auf einer Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen basieren und damit einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Pension entsprechen. Die seinerzeit vom Bf bezahlten Pflichtbeiträge zur deutschen Rentenversicherung hätten ihrer Art nach auf Grund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage in Österreich gemäß § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 in voller Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden können. (Vgl. BFG vom 07.01.2015, RV/6100276/2012, BFG vom 21.10.2015, RV/6100700/2014, BFG vom 07.06.2016, RV/7102205/2013).

Auch von Seiten des Bf werden keine Zweifel an der Eigenschaft der Rentenversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge geäußert, es wird allerdings darauf hingewiesen, dass diese Rentenversicherungsbeiträge in Deutschland bis 2005 nicht als Werbungskosten abzugsfähig waren. Es wird aufgrund dieser unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen letztlich die Subsumierbarkeit dieser Einkünfte unter § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 von Seiten des Bf in Frage gestellt.

Dazu ist auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0038, und vom 14.12.2006, 2005/14/0099, zu verweisen:

Der Umstand, dass die Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland nicht absetzbar gewesen sind und der Bf daraus einen Nachteil erleidet, ergibt sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht aus diskriminierenden Inhalten österreichischer Vorschriften, sondern aus Unterschieden zwischen dem deutschen Steuerrecht und dem österreichischen Steuerrecht. Die Mitgliedstaaten sind laut der Judikatur des EuGH beim derzeitigen Stand des Unionsrechtes nicht verpflichtet, ihre Vorschriften zur Vermeidung solcher Nachteile auf die Steuervorschriften anderer Mitgliedstaaten abzustimmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hält daher an seiner Judikatur fest, dass es für die Annahme, es handle sich im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 um eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, darauf ankommt, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der im Streitjahr geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind.

Die gegenständlichen von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd bezogenen Einkünfte stellen somit grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 dar.

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. (VwGH vom 23.02.2017, Ro 2014/15/0050).

### **3.2 DBA Deutschland:**

Die mehrfache Besteuerung von Einkommen durch verschiedene Staaten kann durch Doppelbesteuerungsabkommen oder - soweit solche nicht bestehen nach § 48 BAO – vermieden bzw. entschärft werden (Doralt/Kirchmayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 7 zu § 1).

Zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland wurde ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen, welches in seiner Fassung BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32 im gegenständlichen Fall aufgrund der aus Deutschland bezogenen Einkünfte Beachtung zu finden hat.

Aus Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland ergibt sich, dass Österreich als Wohnsitzstaat des Bf für Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung kein Besteuerungsrecht zukommt. Sozialversicherungspensionen sind entsprechend der bisherigen Regelung (Art. 10 Abs. 2 Z. 1 DBA Deutschland, BGBl 221/1955) im Quellenstaat zu besteuern.

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde dazu grundsätzlich ausgesprochen, dass aus Deutschland bezogene Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des Art. 10 Abs. 2 Z. 1 DBA Deutschland, BGBl 221/1955, sind, sodass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zukommt. (Vgl. VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099, VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0234). Dies gilt auch für die aktuelle DBA-Rechtslage. (Vgl. BFG vom 21.10.2015, RV/6100700/2014).

Zufolge Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland sind allerdings die von Österreich zu erfassenden Einkünfte mit dem Steuersatz zu besteuern, der dem Gesamteinkommen des Bf entspricht (Progressionsvorbehalt).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen **nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes** ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf. (Vgl. VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099, VwGH vom 24.05.2007, 2004/15/0051).

Wie unter Punkt 3.1 ausgeführt, handelt es sich bei den an den Bf ausbezahlten Renten um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 und sind als solche für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099, dazu festgehalten, dass das Gemeinschaftsrecht in seinem gegenwärtigen Stand in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt. Es ist bis heute im Rahmen des Gemeinschaftsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden. Die in Rede stehenden nationalen Regelungen betreffend die steuerliche Erfassung ausländischer Einkünfte im Wege



des Progressionsvorbehaltes benachteiligen nicht Personen, weil sie von ihrem Recht Gebrauch gemacht haben, sich in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat frei zu bewegen und aufzuhalten. Das österreichische Steuerrecht behandelt die aus anderen Mitgliedstaaten bezogenen Pensionen nicht schlechter als Pensionen aus Österreich. Damit verstößt die Berechnung des Progressionsvorbehaltes auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht.

Durch die Einbeziehung der deutschen Rente in die in Österreich mit Progressionsvorbehalt zu versteuernden Einkünfte kommt es zwar zu einer steuerlichen Mehrbelastung, aber nicht zu einer Doppelbelastung, 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. (BFG vom 07.06.2016, RV/7102205/2013).

Die deutsche Rente ist daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, mit den in den Beschwerdevorentscheidungen angeführten Beträgen (2.390,64 Euro für 2012 und 2.393,64 Euro für 2013) heranzuziehen.

Die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 sind somit entsprechend den Beschwerdevorentscheidungen vom 11.03.2015 (unter der darin vorgenommenen zusätzlichen Berücksichtigung von Zuwendungen nach § 18 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988) abzuändern.

#### **4 Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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.

Die Revision wird im gegenständlichen Fall nicht zugelassen. Die auftretenden Rechtsfragen beschränken sich auf solche, die bereits in der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden.

Salzburg-Aigen, am 18. Oktober 2017

