

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.04.2004

Geschäftszahl

2002/14/0097

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der E S in A, vertreten durch Dr. Nikolaus F. Mair, Rechtsanwalt in 6010 Innsbruck, Müllerstraße 27, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 22. Mai 2002, GZ. RV 861/1-T7/01, betreffend Einkommensteuer 1997 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die 1924 geborene, in Österreich ansässige Beschwerdeführerin bezog im Streitzeitraum 1997 bis 1999 Pensionseinkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Daneben erhielt sie von der schweizerischen Ausgleichskasse eine monatliche Altersrente, die auf Pflichtbeiträgen zur AHV-IV (der eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung) für die Jahre 1950 bis 1953 und auf freiwillig in den Jahren 1964 bis 1986 geleisteten Beiträgen beruhte. Diese Altersrente wurde der Beschwerdeführerin seit November 1986 ausbezahlt und für das Jahr 1994 (vom damaligen steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin) erstmals mit der Begründung in die Steuererklärung aufgenommen, dass der kapitalisierte Wert der Rente nunmehr überschritten sei.

Da die Beschwerdeführerin für die Folgejahre der Aufforderung des Finanzamtes, die Höhe der von der schweizerischen Ausgleichskasse geleisteten Rente bekannt zu geben, nicht nachkam, setzte das Finanzamt die Rentenbezüge in den Einkommensteuerbescheiden für 1997 bis 1999 mit einem geschätzten Jahresbetrag von 80.000 S als sonstige Einkünfte an.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, bei der strittigen Rente handle es sich "überwiegend um eine Zusatzpension zur gesetzlichen Alterspension", welche nur 7,14 % der gesamten Rente betrage. Da die Beiträge nicht als Sonderausgaben abzugsfähig gewesen seien, müsse im Gegenzug auch die Rente steuerfrei sein.

Das Finanzamt erließ abschlägige Berufungsvorentscheidungen. Auf Grund des Art. 21 des DBA - Schweiz stehe das Besteuerungsrecht an der von der schweizerischen Ausgleichskasse gezahlten Rente Österreich zu. Da der überwiegende Teil der Rente aus freiwilligen Beiträgen und nicht aus Pflichtbeiträgen stamme, könne dieses Besteuerungsrecht erst nach Überschreiten des kapitalisierten Wertes in Anspruch genommen werden. Diese Voraussetzung sei ab der Veranlagung für 1994 erfüllt, sodass die Rente im Rahmen der sonstigen Einkünfte der Jahre 1997 bis 1999 Berücksichtigung habe finden müssen.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einer Ergänzung zur Berufung vom 14. März 2002 wurde ausgeführt, die Erhöhung der Rente auf Grund der freiwillig geleisteten Beiträge stelle keine "separate" Pension dar, sondern falle in die gesetzliche Rente auf Grund ihrer früheren Arbeitstätigkeit. In der Schweiz könne man "die Erhöhung als steuerfrei absetzen". In Österreich sei diese Rente gemäß § 25 EStG nur mit 25 % steuerlich zu erfassen. Solcherart müsse sie ihre "Behauptung auf freiwillige und steuerfreie Rente zurückziehen".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. In der Begründung wird ausgeführt, die Voraussetzungen für die Anwendung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 lägen nicht vor, weil

die streitgegenständliche Pension nicht auf Beitragszahlungen zu einer Pensionskasse beruhe, sondern auf Beitragsleistungen zur obligatorischen bzw. freiwilligen gesetzlichen Sozialversicherung. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 seien Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Von dieser Bestimmung würden jedoch nur solche Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung erfasst, die auf Pflichtbeiträge zurückzuführen seien. Pensionseinkünfte auf Grund freiwillig entrichteter Beiträge seien nach § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 nach Übersteigen des kapitalisierten Wertes der Rente zu besteuern. Da die Pension im vorliegenden Fall zum weitaus überwiegenden Teil auf freiwillig entrichtete Beiträge zurückzuführen sei, sei die Besteuerung nach § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 vorzunehmen. Nachdem die Rentenzahlungen den kapitalisierten Wert unstrittig bereits 1994 überstiegen hätten, unterliege die Rentenzahlung im Streitzeitraum zur Gänze der Steuerpflicht. Gemäß Art. 18 bzw. Art. 21 des DBA - Schweiz komme Österreich das Besteuerungsrecht zu. Dasselbe Ergebnis würde aber auch erzielt werden, wenn der auf die gesetzlichen Beiträge entfallende Rentenanteil herausgeschält würde und diesfalls zwar nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988, aber ebenso in voller Höhe und ohne weitere Auswirkungen der Einkommensteuer zu unterziehen wäre. Mit ihrem Hinweis auf § 108a EStG 1988 könne die Beschwerdeführerin schon deswegen nichts für sich gewinnen, weil diese Bestimmung im Streitzeitraum noch gar nicht in Geltung gestanden sei.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Altersrenten aus einer ausländischen Sozialversicherung können wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0234).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im schon angeführten Erkenntnis vom 23. Oktober 1997 mit näherer Begründung ausgeführt hat, ist die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 so auszulegen, dass darunter nur Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung fallen, welche auf gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten absetzbare Pflichtbeiträge zurückzuführen sind. Pensionseinkünfte auf Grund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung werden vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 hingegen nicht erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz. 9 zu § 25 EStG 1988). Sie unterliegen als wiederkehrende Bezüge dem Regelungsregime des § 29 EStG 1988. Bei auf freiwillige Beiträge zurückzuführenden Pensionen stellt die Besteuerung nach § 29 Z 1 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.

Die Beschwerdeführerin hat nach ihrem Vorbringen von dem - nur schweizerischen Staatsangehörigen eröffneten - Angebot, durch (freiwillige) Beitragszahlungen Rentenansprüche zu erwerben, Gebrauch gemacht und sich solcherart eine Rechtsgrundlage für den Bezug wiederkehrender Leistungen geschaffen. Derartige Bezüge sind nach Überschreiten des Rentenskapitalwertes (§ 16 Abs. 2 BewG) nach der im Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 als sonstige Einkünfte steuerpflichtig (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung4, Tz. 1057, Doralt, EStG4, Tz. 52 zu § 25).

Die gegenständliche Altersrente wurde somit, auch soweit sie auf freiwillige - nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 abzugsfähige - Beiträge zurückzuführen ist, zu Recht der Besteuerung unterzogen. Mit dem nicht näher konkretisierten Beschwerdeeinwand, gegenständlich läge eine "steuerfreie Sozialrente" vor, wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ebenso wenig aufgezeigt wie mit dem Hinweis, die Beschwerdeführerin habe dem Finanzamt keinen Vertrag über eine Kaufpreisrente vorgelegt.

Auch ist im Beschwerdefall nicht zu erkennen, dass der innerstaatlich bestehende Besteuerungsanspruch durch Bestimmungen des zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. Nr. 161/1995 (im Folgenden DBA), abgeschlossenen Abkommens beschränkt wäre. Mit dem Vorbringen, Österreich dürfe nach Art. 23 Z. 2 des DBA "die in der Schweiz abzuliefernde Steuer" nicht erhöhen, vermag die Beschwerdeführerin jedenfalls nichts für sich zu gewinnen. Sollte die Beschwerdeführerin mit diesem Beschwerdeeinwurf meinen, Österreich stehe nach der genannten Bestimmung für Ruhegehälter im Sinne des Art. 19 des DBA kein Besteuerungsrecht zu, so ist darauf hinzuweisen, dass Art. 19 nur - hier nicht vorliegende - Vergütungen (einschließlich Ruhegehälter) im Rahmen des öffentlichen Dienstes erfasst.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.



Wien, am 28. April 2004

Verwaltungsgerichtshof

28.04.2004