



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt, 5280 Braunau, Stadtplatz 43, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 14. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2007:

Bescheidergebnis:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	3.783,67 €	Einkommensteuer	568,31 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erhielt im Berufungsjahr 2005 folgende Bezüge:

- a) eine deutsche Rente der Versorgungskasse (BVV-Rente) iHv. 7.647,96 € brutto,
- b) eine deutsche Firmenrente der Bank iHv. 2.601,68 € brutto sowie
- c) eine deutsche Rente der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (BfA-Rente) iHv. 14.376,84 €.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 14. Februar 2007 setzte das Finanzamt einerseits die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit 10.249,64 € (BVV-Rente und Firmenrente), andererseits die BfA-Rente als ausländische Einkünfte mit 14.376,84 € zur Ermittlung der Progression fest. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der BVV-Rente und der Firmenrente das volle Besteuerungsrecht in Österreich liege. Bei der gesetzlichen Rente (BfA-Rente) habe Österreich nur das Recht des Progressionsvorbehalts.

Der steuerliche Vertreter erhob mit Schreiben vom 6. März 2007 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und beantragte, die BfA-Rente mit 25 % von 14.376,84 €, d.s. 3.594,21 €, als Progressionseinkünfte und die BVV-Rente mit 25 % von 7.647,96 €, d.s. 1.911,99 €, anzusetzen. Hinsichtlich der BfA-Rente werde auf die in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 des Ehegatten getätigten Ausführungen hingewiesen, wonach das deutsche Rentensystem vorsehe, dass die Beiträge zur Rentenversicherung nur begrenzt als Sonderausgaben abzugsfähig seien, daher seien die Zahlungen aus der Rentenversicherung als Gegenleistungsrenten nur mit dem Ertragsanteil steuerpflichtig. Die BVV-Rente hingegen entspreche einer deutschen Pensionskassenrente. Hier zahle der Dienstnehmer die Hälfte, der Dienstgeber den zweiten Teil, der jedoch sofort versteuert werde. Es entspreche damit diese Rente einer Gegenleistungsrente, die steuerpflichtig werde, sobald der kapitalisierte Wert erreicht werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 14. Februar 2007 abgeändert. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der deutschen BfA-Rente um Einkünfte iSd. § 25 Abs. 3 lit. c EStG 1988 gehandelt habe (Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer auf Pflichtbeiträgen beruhenden inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche). Gem. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland seien solche Bezüge unter Progressionsvorbehalt (Art. 23 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland) von der Besteuerung freizustellen. Eine betragsmäßige Einschränkung der nach österreichischem Recht zu beurteilenden Progressionseinkünfte auf 25 % sei gesetzlich nicht vorgesehen. Die gegenständliche Rente wäre nur dann nicht progressionserhöhend anzusetzen, wenn die ausländischen geleisteten Versicherungsbeiträge ("Arbeitnehmeranteile") im Jahr 2005 nicht nach inländischem Recht einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten. Die deutsche BVV-Rente werde wie beantragt mit 25 % angesetzt.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2007 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Bw. sei ein Leben lang nur in Deutschland berufstätig gewesen. Sie habe Pflichtbeiträge in die Pensionsversicherung leisten müssen, diese Beiträge hätte sie nur begrenzt als Sonderausgaben absetzen können. Nicht

entscheidend sei, ob die Rentenversicherungsbeiträge nach österreichischem Recht einkommensmindernd abzusetzen gewesen wären, sondern ob sie nach deutschem Recht als Werbungskosten angesehen worden seien und das sei zweifelsfrei nicht der Fall.

Weiters ergänzte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 19. Juni 2007, dass in einer ähnlichen Rechtssache ein ihm bisher nicht bekanntes Urteil des Verwaltungsgerichtshofes ergangen sei (2005/14/0099). Deutsche gesetzliche Renten seien dann voll progressionserhöhend zu berücksichtigen, wenn die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge in den Beitragsjahren nach österreichischem Steuerrecht einkommensmindernd zu berücksichtigen gewesen wären. Es komme nicht darauf an, ob die Beiträge tatsächlich einkommensmindernd berücksichtigt worden seien. Weiterführend würden sich interessante Perspektiven ergeben. In Deutschland sei das System der Gehaltsumwandlung (Rentenbezüge anstatt Aktivbezüge) weit verbreitet. Zum Unterschied von Österreich entstehe die Steuerpflicht nicht im Zeitpunkt der Umwandlung, sondern erst bei Rentenbezug. Wenn nun nach österreichischem Steuerrecht die Steuerpflicht bereits mit der Umwandlung gegeben sei, dürften die bezogenen Firmenrenten bei Zuzug nach Österreich nicht steuerpflichtig sein. Ob die Gehaltsumwandlung tatsächlich zu einer Steuerpflicht geführt habe, sei unerheblich.

Die Referentin richtete am 21. Oktober 2008 folgenden Vorhalt an die Bw.:

"Betrifft: Mitteilung zur Leistung aus der gesetzlichen Sozialversicherung, ausgestellt im Namen der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, ganzjährig für das Jahr 2005

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

Die Bw. hatte im berufsgegenständlichen Jahr 2005 den Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich und ist daher das Welteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln.

§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 legt fest, dass nichtselbstständige Einkünfte auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Gesetzlich nicht vorgesehen ist, dass solche Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind.

Nach dem Kausalitätsprinzip handelt es sich eindeutig um Pensionszahlungen, also um Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis. Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erfolgt nach § 19 EStG 1988.

Die Pension aus der ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht aber nur dann einer Pension aus einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt. Die Beurteilung, ob das geforderte Entsprechen einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung gegeben ist, erfordert weiters Feststellungen in der Richtung, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach 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 bzw. berücksichtigt worden sind.

Pensionseinkünfte aufgrund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung werden vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 nicht erfasst. Es wird dabei auf das vom steuerlichen Vertreter zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, hingewiesen.

Nach der Aktenlage ist erkennbar, dass die Beiträge zur ausländischen Versicherung Pflichtbeiträge gewesen sind und daher gem. § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig wären.

Unerheblich ist somit der Einwand des Bw., dass die Pflichtbeiträge nach deutschem Recht nur begrenzt absetzbar gewesen sind.

Grundlage für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Deutschland ist im gegenständlichen Fall das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002.

Art. 18 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland legt die Grundregel fest, nämlich dass, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat erhält, diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden dürfen.

Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland normiert jedoch, dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaat erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden dürfen.

Demnach wird dem Staat der zahlenden Kasse das Besteuerungsrecht belassen, der Ansässigkeitsstaat hat die betreffenden Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Darin liegt sogleich schon die Anordnung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Der Bezug der gegenständlichen Pensionszahlungen ist ein Bezug aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung und steht gem. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland das Besteuerungsrecht nur der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu.

Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland setzt fest, dass 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. Die Gesetzesstelle erlaubt dem Ansässigkeitsstaat daher die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt und verankert allgemein den Progressionsvorbehalt für den Fall der Freistellung von Einkünften auf österreichischer Seite.

In diesem Fall führt die Freistellungsverpflichtung in der Verteilungsnorm des Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland zur Anwendbarkeit des Progressionsvorbehaltes im Ansässigkeitsstaat.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte erfolgt ebenso wie die Einkommensermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 102). Dementsprechend ist auch bei Anwendung der Befreiungsmethode der aus der innerstaatlichen Bemessungsgrundlage auszuschneidende Teil der Einkünfte stets nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Bei der Durchführung des Progressionsvorbehaltes ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 das zu veranlagende Einkommen zu ermitteln, als ob kein Abkommen bestünde. Darauf ist die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Steuer und der Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Dieser Durchschnittssteuersatz wird daraufhin auf jenen Einkommensteil angewendet, der nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden darf.

Wie bereits vorhin festgestellt wurde, handelt es sich bei der gegenständlichen deutschen Pension um nichtselbstständige Einkünfte iSd. § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988. Diese Einkünfte dürfen, wie bereits das Finanzamt korrekt durchgeführt hat, lediglich bei der Progression berücksichtigt werden.

Die Bw. wendet ein, dass die strittigen Einkünfte aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung auch nicht für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen

werden dürfen. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens führen jedoch eindeutig zur Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts im Ansässigkeitsstaat.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die strittigen Pensionseinkünfte nichtselbstständige Einkünfte gem. § 25 EStG 1988 sind und unter Anwendung des § 19 EStG 1988, also nach österreichischem Steuerrecht, nach dem Zuflussprinzip zufließen. Das Besteuerungsrecht steht jedoch gem. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland dem Quellenstaat, also der Bundesrepublik Deutschland, zu.

Die beantragte Nichterfassung der strittigen Pensionseinkünfte in der Progression steht in Widerspruch zu Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland. Es ist nicht nachvollziehbar, in wie weit die Behauptung die Steuerpflicht sei bereits mit der Umwandlung gegeben, daher sei die bezogene Firmenrente bei Zuzug nach Österreich nicht steuerpflichtig, mit dem VwGH-Erkenntnis 2005/14/0099 in Zusammenhang steht."

Der steuerliche Vertreter brachte mit Schreiben vom 9. Dezember 2008 dazu ergänzend vor, dass die Bw. sein gesamtes Leben in Deutschland gearbeitet und dort seine Steuern und Sozialversicherungsbeiträge bezahlt habe. Diese Beiträge zur Sozialversicherung wären nur zu einem geringen Umfang als Sonderausgaben abzugsfähig gewesen, weil dort das Bruttogehalt steuerpflichtig gewesen sei. Die gesetzliche Pension in Deutschland stamme zum überwiegenden Teil aus Einzahlungen aus versteuerten Einkünften. Es handle sich um eine sogenannte Gegenleistungsrente. Der deutsche Staat trage dem auch insoweit Rechnung, als bis 2005 diese Renten nur mit dem Ertragsanteil steuerpflichtig seien, seit 2008 mit 50 % zu versteuern seien. Die deutsche Rente sei nur insoweit in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen, als die Beiträge zur Rentenversicherung als Sonderausgaben abzugsfähig wären.

Mit Vorhalt vom 8. Jänner 2009 forderte die Referentin den Bw. auf, nochmals klarzustellen, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge ihrer Art nach aufgrund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988). Nur dann entspräche die ausländische gesetzliche Sozialversicherung der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2009 übermittelte der steuerliche Vertreter die konkrete Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge für 1998, den deutschen Steuerbescheid für 1998, die Beitragssätze und Höchstbemessungsgrundlagen in der deutschen Sozialversicherung sowie einen Auszug aus den deutschen Sonderausgaben.

Der steuerliche Vertreter bestätigte mit Telefonat vom 18. Februar 2009 nochmals, dass es sich bei dem im Jahr 1998 an die deutsche Sozialversicherung geleisteten Beiträge um Pflichtbeiträge gehandelt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Mitteilung zur Leistung aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung, ausgestellt im Namen der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, iHv. 14.376,84 €, ganzjährig für das Jahr 2005:

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

Unstrittig ist gemäß der Aktenlage, dass der Bw. im berufsgegenständlichen Jahr 2005 den Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte und daher das Welteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln ist.

Grundlage für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Deutschland ist im gegenständlichen Fall das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002.

Art. 18 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland legt die Grundregel fest, nämlich dass, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat erhält, diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden dürfen.

Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland normiert jedoch, dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaat erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden dürfen.

Demnach wird dem Staat der zahlenden Kasse das Besteuerungsrecht belassen, der Ansässigkeitsstaat hat die betreffenden Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Darin liegt sogleich schon die Anordnung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Der Bezug der gegenständlichen Pensionszahlungen ist ein Bezug aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung und steht gem. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland das Besteuerungsrecht nur der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu.

Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland setzt fest, dass 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. Die Gesetzesstelle erlaubt dem Ansässigkeitsstaat daher die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt und verankert allgemein den Progressionsvorbehalt für den Fall der Freistellung von Einkünften auf österreichischer Seite.

In diesem Fall führt die Freistellungsverpflichtung in der Verteilungsnorm des Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland zur Anwendbarkeit des Progressionsvorbehaltes im Ansässigkeitsstaat.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte erfolgt ebenso wie die Einkommensermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 102). Dementsprechend ist auch bei Anwendung der Befreiungsmethode der aus der innerstaatlichen Bemessungsgrundlage auszuschneidende Teil der Einkünfte stets nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Bei der Durchführung des Progressionsvorbehaltes ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 das zu veranlagende Einkommen zu ermitteln, als ob kein Abkommen bestünde. Darauf ist die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Steuer und der Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Dieser Durchschnittssteuersatz wird daraufhin auf jenen Einkommensteil angewendet, der nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden darf.

§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 legt fest, dass nichtselbstständige Einkünfte auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Gesetzlich nicht vorgesehen ist, dass solche Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind.

Nach dem Kausalitätsprinzip handelt es sich eindeutig um Pensionszahlungen, also um Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis. Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erfolgt nach § 19 EStG 1988.

Die Pension aus der ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht aber nur dann einer Pension aus einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt. Die Beurteilung, ob das

geforderte Entsprechen einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung gegeben ist, erfordert weiters Feststellungen in der Richtung, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach 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 bzw. berücksichtigt worden sind.

Pensionseinkünfte aufgrund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung werden vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 nicht erfasst.

Es wird dabei auf das vom steuerlichen Vertreter zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, hingewiesen (vorher bereits: VwGH 23.10.1997, 96/15/0234).

Nach den Angaben der Bw., z.B. im Vorlageantrag vom 21. Mai 2007, sind die Beiträge zur ausländischen Versicherung Pflichtbeiträge gewesen und wären daher gem. § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig gewesen. Dieser Sachverhalt gilt daher als festgestellt.

Unerheblich ist nach der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes somit der Einwand des Bw., dass die Pflichtbeiträge nach deutschem Recht nur begrenzt absetzbar gewesen sind.

Wie bereits vorhin festgestellt wurde, handelt es sich bei der gegenständlichen deutschen Pension um nichtselbstständige Einkünfte iSd. § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988. Diese Einkünfte dürfen lediglich bei der Progression berücksichtigt werden, wie dies bereits durch das Finanzamt geschehen ist.

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass die strittigen Einkünfte aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung auch nicht für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen werden dürfen. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens führen jedoch eindeutig zur Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts im Ansässigkeitsstaat.

Die Bw. wendet in dem ergänzenden Schriftsatz vom 19. Dezember 2008 ein, dass die berufungsgegenständlichen Rentenzahlungen nach deutschem Recht im Jahr 2005 nur mit dem Ertragsteil steuerpflichtig gewesen seien und die Einzahlungen daher zum überwiegenden Teil aus bereits versteuerten Einkünften hergerührt hätten.

Dem ist das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, entgegenzuhalten, wonach bei Anwendung des Progressionsvorbehalts das Gesamteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuerrechts zu ermitteln ist. Als Folge der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 des Bw.

aufgrund des österreichischen Wohnsitzes ist das Welteinkommen seines österreichischem Steuerrecht zu ermitteln.

Durch Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommen ist der Bezug aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung in Deutschland als Quellenstaat zu besteuern.

In Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens hat die Besteuerung dieser auszunehmenden Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt zu erfolgen.

Durch die Verwendung des Begriffs "Einkünfte" wird ebenfalls deutlich gemacht, dass die abkommensrechtlichen Vorschriften an das innerstaatliche, d.h. österreichische Recht, anknüpfen.

Die Bw. wendet zudem noch ein, dass es sich hier um eine sog. Gegenleistungsrente handelt.

Typisch für eine Gegenleistungsrente ist, dass die Rente für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes gewährt wird und die Summe der vereinnahmten Beträge erst bei Überschreiten des Wertes der Gegenleistung als wiederkehrender Bezug zu versteuern ist (§ 29 Z. 1 EStG 1988).

Das Korrespondenzprinzip, auf das sich der Bw. offensichtlich beruft, gilt nur für wiederkehrende Bezüge gem. § 29 EStG 1988, die die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern bilden, nicht jedoch für nichtselbstständige Einkünfte gem. § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988.

In Anlehnung an die angeführte Judikatur handelt es sich nach innerstaatlichem, d.h. österreichischem Einkommensteuerrecht, um eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, da die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge in Österreich absetzbar gewesen wären (§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988). Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland sind daher die Pensionseinkünfte bei der Progression in voller Höhe zu berücksichtigen.

Der EG – Vertrag garantiert einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung je nach dem Einzelfall auch Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben (Urteil des EuGH vom 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp).

Die nationalen Regelungen betreffend die steuerliche Erfassung ausländischer Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts 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 (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Dieser Berufungspunkt war daher abzuweisen.

2) Einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Rentenabrechnung vom 16. Dezember 2005, ausgestellt vom V-Bankwesen., ganzjährig für das Jahr 2005, iHv. 7.647,96 € brutto:

Das Finanzamt hat dem Berufungsantrag vom 6. März 2007 bereits Folge geleistet und in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2007 den Ertragsanteil mit 25 % von 7.647,96 €, d.s. 1.911,99 €, berücksichtigt (§ 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG).

Die Steuerfestsetzung erfolgte im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2007.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Linz, am 25. März 2009