

33. Jahrgang / November 2023 / Nr. 11

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Jürgen Romstorfer

Besteuerung Schweizer AHV-Renten

Taxation of Swiss Pension Payments

Cornelia Haselsteiner / Oliver Karte / Matthias Mitterlehner

Verdoppelung der indischen Quellensteuer

India Doubles Withholding Tax Rate

Sabine Schmidjell-Dommes

Das Revisionsprotokoll zum DBA Korea

Amending Protocol to the Tax Treaty with Korea

Martin Klokár / Christian Knotzer

Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich

Proviso Safeguarding Progression in Austria

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Martin Klokar / Christian Knotzer*)

SWI-Jahrestagung: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich

SWI CONFERENCE: PROVISIO SAFEGUARDING PROGRESSION IN AUSTRIA AS A SOURCE STATE

On November 10th, 2022, the 17th annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt und Entscheidung des VwGH²⁾

Die Revisionswerberin war zwar aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 EStG), hatte aber ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Türkei und war daher nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Türkei (DBA Türkei)³⁾ in der Türkei ansässig. Sie bezog Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit, die teilweise in Österreich, teilweise in der Türkei oder Drittstaaten ausgeübt wurde. Österreich als abkommensrechtlicher Quellenstaat besteuerte nur die Einkünfte aus der in Österreich ausgeübten Arbeit. Das österreichische Finanzamt erfasste aber für den Progressionsvorbehalt auch jene Einkünfte, die durch das DBA Türkei der Türkei als Ansässigkeitsstaat zugewiesen wurden. Der Durchschnittssteuersatz erhöhte sich dadurch. Die Revisionswerberin erhob Beschwerde.

Das BFG bestätigte die Ansicht der Abgabenbehörde, wonach ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat abkommensrechtlich zwar nicht explizit vorgesehen, aber auch nicht ausgeschlossen sei, wies die Beschwerde ab und ließ die ordentliche Revision nicht zu.⁴⁾ Gegen das Erkenntnis des BFG wurde eine außerordentliche Revision eingebracht. In dieser wurde vorgebracht, dass es zur Frage, ob auch in jenen Fällen, in welchen in beiden Vertragsstaaten eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben sei, Österreich aber mangels Ansässigkeit DBA-rechtlich lediglich der Quellenstaat sei, der Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommen könne, keine einschlägige Judikatur des VwGH vorliege. Des Weiteren sei die Kommentierung des OECD-MA in dieser Frage offen. Da Österreich im innerstaatlichen Recht keine explizite Regelung hinsichtlich des Progressions-

*) Dr. Martin Klokar, MSc (WU) berät Klienten und Berater im Steuerrecht, spezialisiert auf Fragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und Fällen der internationalen Doppelbesteuerung sowie im Ertrags- und Immobiliensteuerrecht. Zudem ist er Faculty-Mitglied im Rahmen des postgradualen LL.M.-Programms „International Tax Law“ sowie Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Christian Knotzer, MSc (WU), BSc ist wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 10. 11. 2022 fand zum siebzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten Mag. Dr. Adebola Bayer, LL.M., StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Komberger, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, StB Dr. Markus Stefaner, Laura Turcan, LL.M., Präs. Dr. Peter Unger und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067. Dazu Kerschner, VwGH zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt steuerpflichtigen „DBA-Ausländern“, ÖStZ 2022, 627; Zorn, VwGH: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat, RdW 2022, 791.

3) Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen samt Protokoll, BGBl III 2009/96.

4) BFG 18. 3. 2021, RV/7100347/2021, Entscheidung gemäß § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht.

vorbehalts vorsehe, sei ein Progressionsvorbehalt für Österreich als Quellenstaat nicht zulässig. Ansonsten müssten auch die nach § 3 EStG steuerbefreiten Einkünfte einen Progressionsvorbehalt bewirken (§ 3 EStG wirke wie eine DBA-Befreiung).

Der VwGH ließ die Revision zu, weil es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat gab. Der VwGH wies die Revision ab: Nach Art 15 DBA Türkei dürfen Einkünfte einer in der Türkei ansässigen Person, die nicht auf in Österreich ausgeübte Tätigkeiten entfallen, nur in der Türkei besteuert werden. Da DBA nur eine Schrankenwirkung insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen, ist in einem ersten Schritt nach innerstaatlichem Steuerrecht zu prüfen, ob eine Steuerpflicht besteht. Ist dies zu bejahen, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird.⁵⁾

Gemäß § 1 Abs 2 EStG iVm § 33 EStG sind unbeschränkt Steuerpflichtige mit allen in- und ausländischen Einkünften (Welteinkommen) zu besteuern. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt-)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet.⁶⁾ Den Ausführungen der Revisionswerberin zur Heranziehung der befreiten Einkünfte nach § 3 EStG ist laut VwGH Folgendes entgegenzuhalten: Abkommensrechtlich befreite Einkünfte werden zuerst bei der innerstaatlichen Ermittlung des Einkommens und der progressiven Steuer erfasst und erst in einem zweiten Schritt durch Anwendung des DBA befreit. Nach § 3 EStG befreite Einkünfte sind hingegen bereits nach innerstaatlichem Recht nicht steuerpflichtig und können daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einfließen und somit auch nicht die Höhe des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes beeinflussen, soweit nicht das Gesetz – wie insbesondere in § 3 Abs 3 EStG – eine Sonderregelung trifft.

Auch das DBA Türkei steht der Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat nicht entgegen, weil sich der Methodenartikel immer nur auf den Ansässigkeitsstaat bezieht und einen Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat offenlässt. Auch im OECD-MK⁷⁾ und im Schrifttum⁸⁾ wird vertreten, dass das OECD-MA dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet. Aus den Materialien zum DBA Türkei geht ebenfalls nicht hervor, dass ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat ausgeschlossen werden sollte. Sie enthalten lediglich den Hinweis, dass Österreich auf OECD-Grundlage die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet.⁹⁾ Das DBA Türkei entfaltet somit keine Schrankenwirkung hinsichtlich des Progressionsvorbehalts. Für den Steuersatz in Österreich werden daher im Ergebnis auch die türkischen Einkünfte der Revisionswerberin berücksichtigt.

II. Diskussion

Nikolaus Zorn: Für die Feinberechnung in solchen Progressionsvorbehaltsfällen ist ergänzend zu diesem Erkenntnis auf § 33 Abs 11 EStG hinzuweisen.¹⁰⁾ Dadurch wird Personen die uneingeschränkte Berücksichtigung von Steuerabsetzbeträgen zuerkannt. Diese Regelung wurde eingeführt, um unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen.

Sabine Schmidjell-Dommes: Die Ausführungen des VwGH sind durchaus überzeugend und schlüssig argumentiert. Die Grundlage im nationalen Recht ist klar. Das Ab-

⁵⁾ Dazu bereits VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0021, mwN.

⁶⁾ Vgl VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; 29. 7. 2010, 2010/15/0021.

⁷⁾ Tz 56 OECD-MK zu Art 23A OECD-MA 1977: „Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“

⁸⁾ Vgl Wassermeyer in Wassermeyer, DBA (129. Lfg, 2015) Art 23A OECD-MA Rz 122, mwN; so auch Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Dauner, Internationales Steuerrecht I/1, 201, Rz 44; Auer/Petutschnig/Resenig, Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch im Quellenstaat? SWI 2021 116 (120 f).

⁹⁾ Siehe EIRV 526 BlgNR 23. GP, 5.

¹⁰⁾ Näher dazu Zorn, RdW 2022, 791 (791).

kommen sagt, dass der Progressionsvorbehalt für einen in einem Staat Ansässigen vorzunehmen ist. Ein Progressionsvorbehalt im Nichtansässigkeitsstaat bleibt unerwähnt. Eine mögliche Leseart, der sich der VwGH aber nicht angeschlossen hat, wäre auch, dass ein Progressionsvorbehalt abkommensrechtlich nicht erfolgen darf, weil er eben für den Nichtansässigkeitsstaat unerwähnt bleibt. Es wird nun der Türkei zu erklären sein, dass sich die Übung geändert hat. Die Rechtsprechung führt dazu, dass die in der Türkei ansässigen Personen, die aber dennoch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, in Österreich zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden. Die Türkei hat als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode gewählt, somit wird künftig eine höhere österreichische Steuer anzurechnen sein. In künftigen DBA-Verhandlungen wird diese Änderung der Verwaltungspraxis auf Basis höchstgerichtlicher Judikatur zu adressieren sein.

Sinnvoll wäre es meiner Ansicht nach, die neue Judikatur im Rahmen des nächsten EStR-Wartungserlasses zu implementieren. Bisher wurde der Progressionsvorbehalt nach der Verwaltungspraxis nur bei in Österreich nach dem jeweiligen DBA ansässigen Steuerpflichtigen angewendet.¹¹⁾ Zum Zweitwohnsitz nach der Zweitwohnsitzverordnung¹²⁾ ist mein Verständnis Folgendes: Mangels Wohnsitzes iSd § 26 BAO besteht auch keine unbeschränkte Steuerpflicht. Und wenn man nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, gibt es auch keinen Progressionsvorbehalt.

Nikolaus Zorn: Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, fallen nicht unter diese Judikatur der progressionsmäßigen Erfassung des Welteinkommens.

Markus Stefaner: Die Frage, ob der Umkehrschluss aus Art 23A Abs 3 und Art 23B Abs 2 OECD-MA dazu führt, dass der Progressionsvorbehalt nur dem Ansässigkeitsstaat zusteht, ist interessant. Andererseits muss gesagt werden, dass sich Art 23A und Art 23B OECD-MA an den Ansässigkeitsstaat richten. Unsicher war daher lange Zeit, ob der Umkehrschluss tragfähig ist.

Dem Quellenstaat wird vom DBA-Recht – abgesehen von passiven Einkünften – meistens keine Schranke in der Höhe des Steuersatzes auferlegt. Aus dem DBA-Recht hätte ich generell immer geringe Schranken für den Quellenstaat abgeleitet. Die Frage ist dann, ob es eine innerstaatliche Rechtsgrundlage braucht. Der VwGH hat sich nun eindeutig festgelegt. Das VwGH-Erkenntnis befasst sich jedoch nur mit unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Peter Unger: Aus diesen Themen ist erkennbar, dass scheinbar aus „Trivialitäten“ wie der Rechtsgrundlage des Progressionsvorbehalts im EStG oder dieser von Zorn aufgezeigte Stufenbau und damit auch Schrankenwirkung des DBA große, noch ungelöste Fragestellungen entstehen können. Wie in einer BFG-Entscheidung¹³⁾ aus dem Mai 2020 bereits dargelegt, kann man tatsächlich zu dem Ergebnis gelangen, dass DBA den Progressionsvorbehalt im Verhältnis zu Quellenstaaten nicht beschränken, es sei denn, man hätte innerstaatlich Regelungen vorliegen, die diesen Progressionsvorbehalt auf bestimmte Fälle einschränken. Für mich sind mehrere legislative Projekte in diesem Zusammenhang denkbar. In Ministerialentwürfen zu einem DBA-Durchführungsgesetz hätten diese Fragen beantwortet oder behandelt werden sollen. Dazu kam es nicht. In Deutschland gibt es dazu ausdrückliche Regelungen. Es ist natürlich – auch am BFG – ständige

¹¹⁾ Siehe zB EAS 2902 vom 11. 12. 2007.

¹²⁾ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze, BGBl II 2003/528.

¹³⁾ BFG 14. 5. 2020, RV/7100310/2020. Dazu Schmidjell-Dommes, BFG: Progressionsvorbehalt ist auch in Österreich als Quellenstaat anzuwenden, SWI 2020, 450 (450 ff); Auer/Petutschnig/Resenig, SWI 2021, 116 (116 ff); S. Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 36/2021, 1512 (1514); Kleemann/Bischoff, „Work-from-Anywhere“ – Wenn die Grenzenlosigkeit auf Grenzen trifft, in Fraberger/Plott/Walter, Gegenwart und Zukunft des Konzernsteuerrechts, FS Zöchling (2022) 387 (398 ff); Schmidjell-Dommes/S. Bendlinger, Update zum internationalen Steuerrecht – die Highlights, RdW 2021, 802 (807).

Rechtsprechung und herrschende Lehre, den Progressionsvorbehalt über § 1 Abs 2 EStG zu begründen und darauf abzustellen.¹⁴⁾ Tatsächlich ist diese Fallkonstellation ein Anlass, um sich zu überlegen, ob man den Progressionsvorbehalt im EStG besser regeln sollte. Das ist aber natürlich eine Frage für die Rechtspolitik und Legistik.

Wenn keine Änderung im nationalen Recht erfolgt und wenn das DBA nicht ausdrücklich einschränkt, bleibt es beim Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat. So haben es auch die BFG-Erkenntnisse¹⁵⁾ begründet. Wenn nichts Gegenteiliges zum Progressionsvorbehalt für Quellenstaaten aus den DBA-Verhandlungen, die sich in den Materialien widerspiegeln, erkennbar ist, dann spricht also Vieles für die Möglichkeit des Progressionsvorbehalts des Quellenstaats. Im Jahr 2020 gab es die erste BFG-Entscheidung dazu. Durch die vorliegende VwGH-Bestätigung wird sich wohl erst einmal nichts an dieser BFG-Rechtsprechung ändern.

Michael Lang: Die klassische juristische Frage hier ist: Umkehrschluss, ja oder nein? Ein Gegenargument gegen die Lösung des VwGH ist natürlich, dass der Art 23A Abs 3 OECD-MA damit bedeutungslos wird. Auf der anderen Seite sprechen schon die für mich überwiegenden systematischen Argumente dafür, den Progressionsvorbehalt in beiden Staaten anzuwenden, vor allem vor dem Hintergrund, keinen überproportionalen Vorteil aus der DBA-Anwendung und aus der Befreiungsmethode zu erlangen.

Für mich bedeutet das Erkenntnis, dass es im Fall der beschränkten Steuerpflicht keine andere Lösung geben kann. Die Begründung des VwGH kann auf beschränkt Steuerpflichtige für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes übertragen werden.¹⁶⁾ In einem solchen Fall ist nicht das Welteinkommen heranzuziehen, sondern nur jenes nach § 98 EStG. Das wäre beispielsweise bei Betriebsstättenkonstellationen möglich oder beim Verwertungstatbestand bei nichtselbständiger Arbeit im Ausland. In diesen Fällen müsste man konsequenterweise ebenfalls den Progressionsvorbehalt anwenden.

Die Stufenbetrachtung ist nicht entscheidend. Ich bin der Auffassung, dass es gleichgültig ist, ob man mit einem internationalen Fall im nationalen Recht beginnt oder im DBA-Recht. Rein logisch macht es keinen Unterschied. Es ist in vielen Fällen zweckmäßig, im nationalen Recht zu beginnen. In anderen Fällen wiederum kann es zweckmäßig sein, mit dem DBA-Recht zu beginnen.

Nikolaus Zorn: Beginnt man mit dem DBA-Recht und der Befreiung der ausländischen Einkünfte, bliebe ja im Ergebnis nur mehr das eingeschränkte Einkommen, und dieses führte zu einem niedrigeren Durchschnittssteuersatz. Dann wäre ein aktives Herauslesen des Progressionsvorbehalts aus dem Abkommen notwendig. Bei der Stufenbetrachtung des VwGH hingegen beginnt man mit der Beurteilung nach innerstaatlichem Recht; dabei resultiert aus dem Welteinkommen der höhere Durchschnittssteuersatz. Wird in der nachfolgenden Stufe das DBA mit den entsprechenden Befreiungen angewendet, reicht es aus, wenn dem DBA kein Verbot eines Progressionsvorbehalts zu entnehmen ist.

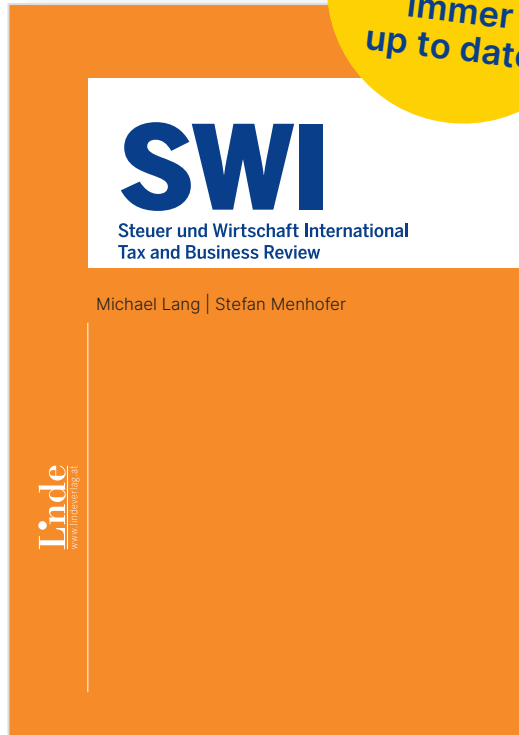
Michael Lang: Das DBA alleine verpflichtet nicht zum Progressionsvorbehalt. Das DBA schließt den Progressionsvorbehalt bei der Befreiung nicht aus. Art 23A OECD-MA normiert nur, dass die Einkünfte ausgenommen werden müssen. Das nationale Recht bestimmt dann, ob es eine Steuerpflicht und ob es eine Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt gibt. Beide Vorgehensweisen führen zum gleichen Ergebnis.

¹⁴⁾ VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; 29. 7. 2010, 2010/15/0021; vgl auch bereits VwGH 21. 10. 1960, 0162/60; Rz 7589 ff EStR; S. *Bendlinger/Rosenberger*, SWK 36/2021, 1512 (1514); *Jakom/Marschner*, EStG¹⁵ (2022) § 1 Rz 17.

¹⁵⁾ Vgl BFG 14. 5. 2020, RV/7100310/2020; 18. 3. 2021, RV/7100347/2021.

¹⁶⁾ Siehe insbesondere Rz 20 der Entscheidung des VwGH vom 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067: „Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA-Türkei die Heranziehung der türkischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen türkischen Einkünften der Revisionswerberin.“

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

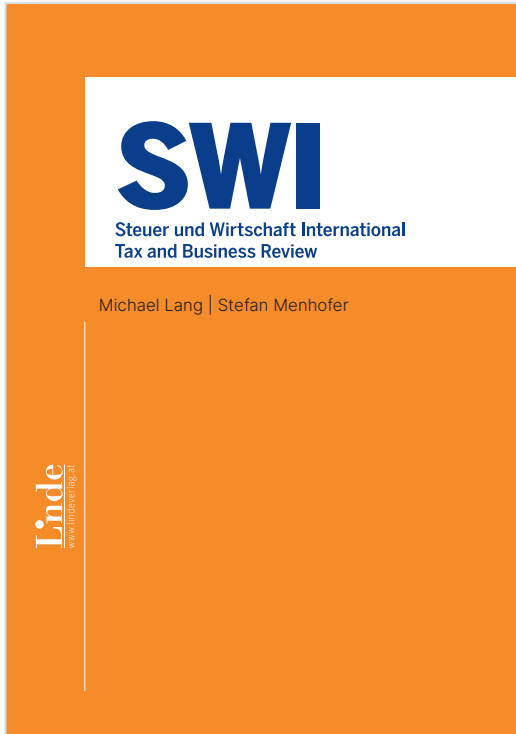
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 412,-**
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swi