



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, AdresseBw, vom 13. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch FAVertr, betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 vom 5. Oktober 2005, über die Berufung vom 27. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 vom 18. Februar 2009, über die Berufung vom 21. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 vom 24. März 2009 und über die Berufung vom 2. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2005 und 2007 vom 4. Mai 2009, entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird – wie in der Berufungsvorentscheidung – teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe haben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2009 keine Änderung erfahren.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) erklärte in den Jahren 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2007 unter anderem steuerfreie ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Argentinien, Brasilien und Griechenland.

Das Finanzamt zog die steuerfreien ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen in den einzelnen Jahren in folgender Höhe für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalt heran:

1999	ATS	229.632,00
2000	ATS	10.125.651,00
2001	ATS	13.083.290,00
2002	€	332.502,33
2003	€	190.748,00
2004	€	2.865,37
2005	€	236.709,63
2007	€	96.069,21

Mit Einlaufdatum 13. Oktober 2005 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 Berufung erhoben.

Die Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass in beiden Jahren Auslandseinkünfte (1999 – Stückzinsen von einer Staatsanleihe aus Argentinien; 2000 – Kupon, Stückzinsen und Verkaufsverlust von einer Staatsanleihe aus Argentinien und Stückzinsen von einer Staatsanleihe aus Brasilien) vorhanden seien, die laut dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (in der Folge mit DBA abgekürzt) zwar in Österreich steuerfrei blieben, jedoch dem Progressionsvorbehalt in Österreich unterlagen. Der Bw. habe für beide Veranlagungsjahre von seinem Wahlrecht gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 Gebrauch gemacht, seine übrigen Einkünfte von ausländischen Wertpapieren mit 25% gesondert von den übrigen Einkünften besteuern zu lassen. Bei der Durchführung des Progressionsvorbehaltes für die steuerfreien Auslandseinkünfte sei ein Durchschnittssteuersatz für die übriggebliebenen Einkünfte, die noch mit dem Tarifsteuersatz zu besteuern gewesen seien, ermittelt worden, indem die steuerfreien Auslandseinkünfte zu diesen übrigen Einkünften gerechnet worden seien, um die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz zu ermitteln.

Dieses Vorgehen scheine auf den ersten Blick einwandfrei zu sein, aber leider ignoriere es das Zusammenspiel von dem jeweiligen DBA mit § 37 Abs. 8 EStG 1988. Der Progressionsvorbehalt sei nach Maßgabe des jeweiligen DBA durchzuführen. Für Argentinien zB sei zu entnehmen: ... *dieser Staat kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen (...) dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte (...) nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.*

Im Fall des Bw. bleibe, da die Zinsen von den argentinischen und brasilianischen Staatsanleihen sonst gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 gesondert mit 25% besteuert wären, nur

der Verkaufsverlust von der argentinischen Anleihe in 2000 einzubeziehen um den Durchschnittssteuersatz zu ermitteln.

Das Finanzamt entschied über diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2009 folgendermaßen:

Der Einkommensteuerbescheid 1999 wurde geändert, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wurde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass, da für die in Rede stehenden Kapitalerträge nach Art. 11 des DBA-Argentinien bzw des Art. 11 des DBA-Brasilien keine Einkommensteuer zu erheben sei, diese Kapitalerträge auch nicht in den Anwendungsbereich des § 93 EStG 1988 fielen. Daher werde von diesen Kapitalerträgen auch keine Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Somit trete auch die Abgeltungswirkung durch § 97 Abs. 1 EStG 1988 nicht ein, weshalb sich das in § 97 Abs. 3 EStG 1988 festgelegte Verbot, die Kapitalerträge beim Gesamtbetrag oder beim Einkommen zu berücksichtigen, nicht auf diese Kapitalerträge erstrecke. Diese Ausführungen seien auch auf die in § 37 Abs. 8 EStG geregelte, der KEST-Endbesteuerung angenäherte, 25%ige Abgeltungssteuer anzuwenden.

Mit dem Antrag auf Entscheidung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde auch Berufung gegen die inzwischen ergangenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 erhoben.

Nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005 und 2007 wurde gegen diese Bescheide ebenfalls Berufung erhoben. Die Berufungen, deren Streitgegenstand die Art der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bildet, wurden vom Finanzamt ohne Erlassung einer weiteren Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzend zu seinem Vorbringen in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 führte der Bw. in diesen Berufungen im Wesentlichen aus, dass, da er für seine übrigen, nicht von der Besteuerung ausgenommenen Kapitaleinkünfte von seinem Wahlrecht gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 Gebrauch gemacht habe, um diese mit dem abgeltenden 25%-Steuersatz besteuern zu lassen, der 25%-Steuersatz auch bei den steuerfreien Kapitaleinkünften angewendet worden wäre, wenn diese nicht von der Besteuerung ausgenommen wären. Also widerspreche die Art der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes durch das Finanzamt der Regelung der Art. 23 im jeweiligen DBA, wonach der abgeltende 25%-Steuersatz anzuwenden wäre.

§ 37 Abs. 8 EStG 1988 selbst liste keine Länder auf, die nicht in den Genuss seiner Regelung kommen dürften. Was auch logisch sei, weil es einen klaren Verstoß gegen EU-

Gemeinschaftsrecht darstellen würde, Ausnahmen zu machen. Die Argumentation, dass die steuerfreien Einkünfte in Österreich von der Besteuerung ausgenommen seien und sie deswegen nicht unter die Anwendung von § 37 Abs. 8 EStG 1988 kommen dürften, sei natürlich lächerlich, weil sie die letzten Worte des jeweiligen Artikel 23: ... *wenn die betreffenden Einkünfte ... nicht von der Besteuerung ausgenommen wären ...* missachte.

Die Argumentation, dass die Steuerfreiheit dieser ausländischen Kapitaleinkünfte in Österreich nur gewährt worden sei, unter der Bedingung, dass die Berücksichtigung dieser Einkünfte bei der Durchschnittssteuersatzrechnung für die übrigen Einkünfte progressionswirksam zu erfolgen habe, entbehre jeder gesetzlichen Grundlage. Nirgendwo in dem jeweiligen DBA sei so eine Bedingung zu finden. Vielmehr steht es laut DBA Österreich nur zu, diese steuerfreien Kapitaleinkünfte bei der Durchschnittssteuersatzrechnung für die übrigen Einkünfte zu berücksichtigen, wenn es den passenden Steuersatz anwende.

Soweit die Richtlinien des BMF die steuerfreien Kapitaleinkünfte progressionswirksam einbeziehen würden, missachteten sie gänzlich die Bestimmungen des jeweiligen DBAs, wo dieses doch Vorrang gegenüber inländischem Steuerrecht genießen sollte.

Die Ausführungen des VwGH (Geschäftszahl 2004/15/0051) würden der Argumentation des Bw. auch nicht schaden. Erstens handle es sich hier um eine andere Frage (der Bw. bestreite nicht, dass Österreich die steuerfreien Einkünfte einbeziehen dürfe, sondern er bestehe darauf, dass es die Bestimmungen des jeweiligen DBAs dabei respektiere) und zweitens scheine sich die Argumentation des damaligen Klägers auf inländisches Recht gestützt zu haben (er habe lediglich bemängelt, dass es an den notwendigen Gesetzen fehle, um die *Kann-Bestimmung* des DBAs durchführen zu können), wo der Bw. dagegen auf dem klaren Wortlaut und auf der vorrangigen Stellung des jeweiligen DBAs inländischem Steuerrecht gegenüber aufbaue.

Sollte die Behörde trotzdem der Meinung sein, dass die steuerfreien Kapitaleinkünfte progressionswirksam einzubeziehen seien, möchte der Bw. darauf hinweisen, dass dies einen impliziten Verstoß gegen EU-Gemeinschaftsrecht darstellen würde, in Anlehnung an das EuGH-Urteil vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat legt der Entscheidung folgenden, im Übrigen nicht strittigen Sachverhalt zugrunde:

In den streitgegenständlichen Jahren war der Bw. unbeschränkt steuerpflichtig. Neben anderen Einkünften erzielte er in Österreich grundsätzlich steuerpflichtige, durch DBA aber steuerbefreite ausländische Kapitaleinkünfte.

Er hat einerseits erklärt, dass er von seinem Wahlrecht einer Besteuerung nach § 37 Abs. 8 EStG 1988 Gebrauch mache, andererseits erklärte er die vom jeweiligen DBA erfassten ausländischen Kapitaleinkünfte als steuerfreie Einkünfte.

Das Finanzamt berücksichtigte die streitgegenständlichen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung im Rahmen des Progressionsvorbehaltens in der Weise, dass diese Einkünfte zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes dem Gesamteinkommen hinzugerechnet wurden.

In rechtlicher Hinsicht unbestritten ist, dass die genannten streitgegenständlichen Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der jeweiligen Bestimmungen in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen, dass es aber Österreich zukommt, sie im Rahmen des Progressionsvorbehaltens zu berücksichtigen.

Gesetzliche Bestimmungen:

§ 93 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Mit der Regelung des § 97 EStG 1988 wurde das im Verfassungsrang stehende [Endbesteuerungsgesetz](#), [BGBl. Nr. 11/1993](#), einkommensteuerrechtlich umgesetzt. Nach § 1 Abs. 1 und 2 des Endbesteuerungsgesetzes war bundesgesetzlich vorzusehen, dass bei der Besteuerung der aufgezählten Kapitalerträge die Einkommensteuer mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist.

§ 97 EStG 1988 besagt:

Abs. 1: Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 die der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Für natürliche Personen gilt dies auch für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und für ausgeschüttete Beträge aus Anteilsscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 bestehen. Unter die Steuerabgeltung fallen Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 und § 93 Abs. 3 Z 6 sowie diesen entsprechende Genussrechte nur dann, wenn bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e sowie ausgeschüttete oder als ausgeschüttet geltende Beträge eines in- oder ausländischen Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit sie aus Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e bestehen, unterliegen nicht der Steuerabgeltung, wenn sie durch eine gemäß § 37 Abs. 8 ergangene Verordnung von der Versteuerung mit einem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

Abs. 2: Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten. Der Steuerpflichtige muss dazu der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3. Unter die Steuerabgeltung fallen Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 sowie diesen entsprechende Genussrechte nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Abs. 3: Soweit die Steuer nach Abs. 1 oder 2 abgegolten ist, sind die Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen. Dies gilt nur bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen.

...

Der EuGH hat mit Urteil EuGH 15.07.2004, Rs [C-315/02](#), „Lenz“, ua zum Ausdruck gebracht, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkungen für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht.

Durch das **Budgetbegleitgesetz 2003, [BGBl. I Nr. 71/2003](#)**, wurden ausländische Kapitalerträge, die ab 1. April 2003 zufließen, inländischen gleichgestellt (§ 37 Abs. 8 und § 97 Abs. 4 EStG 1988).

Das genannte EuGH-Urteil hat daher auf Einkünfte Auswirkung, die noch nicht im zeitlichen Anwendungsbereich des Budgetbegleitgesetzes 2003 zu erfassen sind.

Auf Grund des gegenständlichen Urteils sind jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt sind (§ 37 Abs. 8 EStG 1988) im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung **für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988** mit einem Steuersatz von 25% zu besteuern. Beträgt die nach dem allgemeinen Tarif zu erhebende Steuer weniger als 25%, kann in analoger Anwendung der Bestimmung des § 97 Abs. 4 EStG 1988 im Zuge der Veranlagung eine Versteuerung mit dem geringeren Steuersatz vorgenommen werden.

§ 37 Abs. 8 EStG 1988 (in der maßgebenden Fassung):

Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.
2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.
3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.

4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.

5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten. Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 und § 93 Abs. 3 Z 6 sowie diesen entsprechenden Kapitalerträgen aus Genussrechten fallen nur dann unter die Steuerabgeltung, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Der Bundesminister für Finanzen kann Einkünfte gemäß Z 2 und 4 von der besonderen Besteuerung durch Verordnung ausnehmen, wenn das Einkommen der ausschüttenden ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt. In diesen Fällen ist die mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehen und wird auf Antrag auf die Ausschüttung angerechnet. Diese anrechenbare ausländische Steuer ist der Ausschüttung hinzuzurechnen.

Artikel 23 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (abgekürzt [DBA Brasilien](#)) besagt:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Brasilien besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich der Absätze 4 bis 7, diese Einkünfte von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Artikel 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Argentinischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, [BGBI. Nr. 11/1983](#), (abgekürzt DBA Argentinien) besagt:

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Artikel 23 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (abgekürzt [DBA Griechenland](#)) besagt:

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Strittig ist in diesem Berufungsverfahren lediglich die Frage der Art der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt).

Unter Berufung auf die Formulierung im Art. 23 im jeweiligen DBA

Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären

brachte der Bw. vor, dass das Finanzamt die Durchschnittssteuersatzberechnung nicht im Einklang mit den Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen und § 37 Abs. 8 EStG 1988 vorgenommen habe. Die streitgegenständlichen Kapitaleinkünfte seien bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes nicht unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sie gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 lediglich mit einem Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern wären, berücksichtigt worden. Österreich stehe es laut DBA aber nur zu, diese steuerfreien Kapitaleinkünfte bei der Durchschnittssteuersatzrechnung für die übrigen Einkünfte zu berücksichtigen, wenn es den passenden Steuersatz anwende.

Diesem Vorbringen des Bw. wird Folgendes entgegnet:

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (**VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021** mit Hinweis auf VwGH 25.9.2001, [99/14/0217](#)).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes (Höhe der Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln) ist das Gesamteinkommen nach den österreichischen Vorschriften zu ermitteln, es wird die darauf entfallende österreichische Einkommensteuer errechnet und der Durchschnittssteuersatz berechnet. Dieser wird dann lediglich auf jenen Einkommensanteil angewandt, der in Österreich besteuert werden darf (vgl. VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#)).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes **VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021** ist zu entnehmen:

Gemäß § 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. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2004/15/0051; vgl. auch Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 159 ff, der den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung betont).

In seinem **Erkenntnis VwGH 24.05.2007, [2004/15/0051](#)** hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem ausgesprochen:

Nach § 97 Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 797, gilt u.a. für natürliche Personen die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 Z 1 bis 4, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Gemäß § 97 Abs. 3 leg. cit. sind die Kapitalerträge, soweit die Steuer u.a. nach Abs. 1 abgegolten ist, weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen. Dies gilt nur bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen.

Da für die in Rede stehenden Kapitalerträge nach Art. 11 des DBA-Argentinien keine Einkommensteuer zu erheben ist, fallen diese Kapitalerträge auch nicht in den Anwendungsbereich des § 93 EStG 1988. Eine durch die KESt-Entlastungsverordnung vorgegebene Kapitalertragsteuerpflicht ist im Hinblick auf die zufolge des DBA-Argentinien bestehende Steuerfreiheit nur eine "vorläufige" bis zur Überprüfung, ob die Voraussetzungen des DBA gegeben sind. Daher wird von diesen Kapitalerträgen auch keine Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Somit tritt auch die Abgeltungswirkung durch § 97 Abs. 1 EStG 1988 nicht ein (vgl. auch Lechner, Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lechner/Staringer/Tumpel, Kapitalertragsteuer, 241ff, insbesondere 263), weshalb sich das in § 97 Abs. 3 leg. cit. festgelegte Verbot, die Kapitalerträge beim Gesamtbetrag der Einkünfte oder beim Einkommen zu berücksichtigen, nicht auf diese Kapitalerträge erstreckt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof weiter mit **Erkenntnis VwGH 26.7.2007, [2006/15/0065](#)**, (Rechtssatz 4) festgestellt hat, bewirkt die Bestimmung des Art. 23 Abs. 1 DBA, dass der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte, die er aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden hat, bei der Festsetzung des Steuersatzes für das verbleibende inländische Einkommen miteinbeziehen darf. Das heißt, dass für Zwecke der Tarifermittlung unterstellt wird, dass kein DBA besteht. Der Progressionsvorbehalt stellt sicher, dass die dem Vertragsstaat für Besteuerungszwecke zugeteilten Einkünfte zwar aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden, die befreiten Einkünfte aber nicht ihre Progressionswirkung betreffend die zur Besteuerung verbliebenen Einkünfte verlieren (vgl. Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 157).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, **VwGH 14.12.2006, [2005/14/0099](#)**, ist zu entnehmen, dass bei Anwendung des Progressionsvorbehalt das Einkommen (Gesamteinkommen) zunächst nach den Vorschriften des österreichischen

Einkommensteuergesetzes ermittelt wird, sodann die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer errechnet wird und daraufhin der Durchschnittssteuersatz ermittelt wird. Dieser Durchschnittssteuersatz wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (Hinweis Hofstätter/Reichel, § 33 EStG 1988, Tz 18; Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art 15 Rz 51).

Der Durchschnittssteuersatz bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist somit aufgrund der zitierten gesetzlichen Lage und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgendermaßen zu errechnen:

Das Einkommen (Gesamteinkommen) ist nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu ermitteln, sodann die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer zu errechnen, daraus der Durchschnittssteuersatz. Für Zwecke der Tarifermittlung wird somit unterstellt, dass kein DBA besteht.

Bezogen auf den Fall des Bw. bedeutet dies:

Wird im Rahmen der Tarifermittlung unterstellt, dass kein DBA besteht, hat dies zur Folge, dass die genannten (vom DBA erfassten) ausländischen Kapitaleinkünfte des Bw. in Österreich als einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind. Eine Versteuerung der ausländischen Kapitaleinkünfte mit dem 25%igen Steuersatz des § 37 Abs. 8 EStG 1988 bzw. eine Versteuerung mit 25% analog zu dieser Bestimmung kann aber nur für den Fall der tatsächlichen Versteuerung dieser Einkünfte in Österreich angenommen werden. Die Endbesteuerungswirkung, das heißt die Abgeltung der Einkommensteuer mit 25%iger Versteuerung dieser Kapitaleinkünfte, tritt nur dann ein, wenn diese 25%ige Einkommensteuer auch tatsächlich abgeführt wird.

Dies aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Lage:

Für inländische Kapitalerträge ist in den Bestimmungen des § 91 und des § 97 EStG 1988 geregelt, dass (für die genannten Kapitalerträge) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird, dass die Einkommensteuer durch den Steuerabzug abgegolten ist und dass, soweit die Steuer abgegolten ist, die Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind.

Durch die Rechtsprechung des EuGH (zitiertes Urteil) und die Regelungen in den §§ 37 Abs. 8 und § 97 Abs. 4 EStG 1988 wurden die ausländischen Kapitalerträge den inländischen gleichgestellt.

Eine (fiktive) Besteuerung mit 25% ist somit nicht möglich, da der Gesetzgeber diese Form der Besteuerung nur dann zugesteht, wenn die Steuer tatsächlich abgeführt wird.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass diese Art der Versteuerung eine Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehaltes unmöglich machen würde, da entsprechend eindeutiger gesetzlicher Regelung abgegoltene Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen sind, der für den Progressionsvorbehalt maßgebende Steuersatz aber nach dem (Gesamt)Einkommen bemessen wird. Endbesteuerte Kapitaleinkünfte können keine Progressionswirkung entfalten.

Die streitgegenständlichen ausländischen Kapitaleinkünfte des Bw., die unter der Annahme, dass kein DBA besteht, in Österreich der Einkommensteuerpflicht unterliegen würden, können für die Ermittlung des Durchschnittssatzsteuersatzes nicht fiktiv mit 25% im Sinne der Rechtsprechung des EuGH bzw des § 37 Abs. 8 EStG 1988 besteuert werden, sondern sind dem (Gesamt)Einkommen zuzurechnen.

Die in den angefochtenen Bescheiden durchgeführte Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehaltes ist somit rechtmäßig durchgeführt worden.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird – wie in der Berufungsvorentscheidung – teilweise Folge gegeben, es wird diesbezüglich auf den Inhalt der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Salzburg, am 29. Dezember 2011