

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch HFP Steuerberatungs Ges.m.b.H., 1030 Wien, Beatrixgasse 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 6. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte im Streitjahr ua Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Gutachtertätigkeit und nichtselbständige Einkünfte. Darüber hinaus erklärte sie in der Einkommensteuererklärung 2002 "*Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte*" iHv €38.135,22,--.

Das Finanzamt (FA) erließ am 16.10.2003 einen Vorhalt betreffend Progressionseinkünfte und ersuchte um Beantwortung folgender Fragen:

- "1) Um welche Art der Einkünfte handelt es sich ?*
- 2) Welches Land betreffen diese Einkünfte ?*
- 3) Welche Abzüge werden in Ansatz gebracht ?"*

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt:

"ad 1) und 2) Es handelt sich bei diesen Einkünften um eine Gastprofessur an der Copenhagen Business School (Dänemark) zwischen 1.4.2002 und 30.9.2002.

ad 3) Beiliegend finden Sie die monatlichen Abrechnungen , die dieBw von der Copenhagen Business

School erhalten hat. Aus den Abrechnungen geht hervor, dass Einkommen-/Lohnsteuer in Dänemark einbehalten wird.

Ergänzend halten wir fest, dass gem Art 13 Abs 1 letzter Satz DBA Österreich/Dänemark das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zukommt, was bedeutet, dass Österreich zur Gänze freistellen muss und diese Einkünfte auch nicht in die Progression einbeziehen darf. ..."

Die monatlichen Abrechnungen waren beigelegt.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 wurden die ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde iw vorgebracht:

"Die Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Es wird beantragt, die ausländischen, unselbständigen Einkünfte als Professorin an der Universität Kopenhagen bei der Ermittlung des Welteinkommens nicht zu berücksichtigen....

Wir verweisen auf Artikel 13 DBA Österreich/Dänemark, der besagt, dass Dänemark das ausschließliche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit hat (vgl Art 13 Abs 1 letzter Satz: "dann steht das Besteuerungsrecht ... NUR diesem anderen Staat" – also Dänemark zu), wenn die Arbeit in Dänemark ausgeübt wird. Artikel 19 kann nicht mehr zur Anwendung kommen, da bereits in Artikel 13 Dänemark das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen worden ist."

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Ergänzend brachte die Bw per Telefax noch vor, es werde ein Auszug aus dem Kommentar Vogel/Lehner zum DBA übermittelt, den die Bw folgendermaßen lese:

"Handelt es sich um eine Verteilungsnorm mit offener Rechtsfolge ("können"), so ist Art. 23 ergänzend anzuwenden, um feststellen zu können, wie eine Doppelbesteuerung beseitigt werden kann (vgl Rz 85 letzter Satz). Folglich erübrig t sich bei Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge ("können nur in ... besteuert werden") eine Anwendung von Art. 23, da ja bereits die Verteilungsnorm abschließend das Besteuerungsrecht zuteilt. Da Art. 23 nicht mehr zur Anwendung kommt, kann auch kein Progressionsvorbehalt, der Bestandteil des Art. 23 ist, geltend gemacht werden...."

Beigelegt war ein (nahezu unleserlicher) Auszug aus erwähntem Kommentar.

In der am 6. Juni 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom FA ergänzend ausgeführt, dass Art 13 DBA Österreich-Dänemark insofern anzuwenden sei, dass er sehr wohl in Verbindung mit Artikel 19 zu verstehen sei und dass daher der Progressionsvorbehalt zur Anwendung gelange.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unstrittiger Sachverhalt steht fest.

Die Bw erzielte im Streitjahr inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit und inländische

nichtselbständige Einkünfte.

Darüber hinaus hatte sie ausländische nichtselbständige Einkünfte aus einer Gastprofessur an der Copenhagen Business School (Dänemark) zwischen 1.4.2002 und 30.9.2002. In Dänemark wurde Einkommen-/Lohnsteuer einbehalten.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Strittig ist die Anwendung des Progressionsvorbehaltes auf die ausländischen nichtselbständigen Einkünfte.

Art 13 Abs 1 DBA Österreich – Dänemark idgF lautet:

“Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für eine unselbständige Arbeit, so steht das Besteuerungsrecht vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 15 und 16 nur diesem Staat zu, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, dann steht das Besteuerungsrecht für die daraus bezogenen Einkünfte nur diesem anderen Staat zu.“

Durch diese Verteilungsregel wird das Besteuerungsrecht im ggstdl Fall unbestritten ausschließlich Dänemark zugewiesen.

Art 19 leg cit lautet:

“(1) Einkünfte und Vermögen, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens der Besteuerung in einem der Vertragstaaten unterliegen, dürfen im anderen Staat auch nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden. Die Bestimmungen der Artikel 9, 10, 10 A, 12 zweiter Satz und 14 zweiter Satz bleiben unberührt.

(2) Ungeachtet der Bestimmungen des Absatzes 1 beschränkt dieses Abkommen nicht die Befugnis jedes der beiden Vertragstaaten, die Steuern bei jenen Personen, die ihren Wohnsitz in seinem Gebiet haben, auf die ihm zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesenen Einkommensteile oder Vermögensteile zu den dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen.

(3) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus dem anderen Vertragstaat und können diese Einkünfte nach den Artikeln 9 Absatz 2 und 10 Absatz 2 in diesem anderen Vertragstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragstaat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus dem anderen Vertragstaat bezogen werden.“

Schon aus dem Wortlaut dieser beiden Artikel – Art 13 Verteilung der Besteuerungsrechte; Art 19 Methodenartikel – ist nach Ansicht des UFS erkennbar, dass Art 19 bezüglich Progressionsvorbehalt im vorliegenden Fall anzuwenden ist. Art 13 weist das Besteuerungsrecht ausschließlich – arg: „nur“ – Dänemark zu. Damit wird die Befreiungsmethode statuiert. Die Anwendung des Methodenartikels insofern, ob die Befreiungs- oder Anrechnungsmethode angewendet wird, ist zwar nicht mehr

notwendig, da bereits durch die Verteilungsnorm Dänemark das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen wird, Art 19 Abs 2 betrifft aber den Progressionsvorbehalt in allen Fällen der Befreiungsmethode, sei es im Wege der Verteilungsnorm oder im Wege des Art 19 Abs 1.

Artikel 19 Abs 2 führt nämlich explizit aus, dass die Vertragstaaten den Progressionsvorbehalt ungeachtet der Bestimmungen des Absatzes 1 „*auf die ihm zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesenen Einkommensteile*“ anwenden dürfen.

Dies bedeutet, dass der jeweilige Vertragstaat in den Fällen, die entweder nach Abs 1 oder bereits in der Verteilungsnorm ihm zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesen sind, den Progressionsvorbehalt anwenden darf.

Andernfalls hätte der Gesetzgeber statuiert „*in den Fällen des Abs 1*“ o.ä. Er wollte also mehr als die Fälle des Abs 1 erfassen, nämlich auch jene Fälle, in denen bereits in der Verteilungsnorm das ausschließliche Besteuerungsrecht zugesprochen wird.

Auch das OECD Musterabkommen stützt diese Interpretation.

Art 23 Abs 3 OECD MA lautet nämlich:

“Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“

Wenn in der Verteilungsnorm selbst Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen sind, sind sie „*nach dem Abkommen*“ von der Besteuerung auszunehmen. Daher ist auch in diesen Fällen ein Progressionsvorbehalt zulässig.

In diesem Sinne ist auch der von der Bw herangezogene Kommentar von Vogel/Lehner zu verstehen. Es ist zwar richtig, dass bei Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge Art 23 OECD MA hinsichtlich der Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung – Befreiungs- oder Anrechnungsmethode – nicht mehr anzuwenden ist, dies sagt jedoch nichts über den Progressionsvorbehalt aus, da dieser nicht das Besteuerungsrecht zuteilt und daher auch bei vorhergehender abschließender Zuteilung des Besteuerungsrechts sehr wohl zur Anwendung kommt.

Dass Art 19 DBA Österreich – Dänemark im vorliegenden Fall anwendbar ist, ist aber für die Lösung der hier zu beurteilenden Rechtsfrage nicht einmal notwendig, da die Anwendung des Progressionsvorbehalt eine rein innerstaatliche Norm darstellt.

Für die Zulässigkeit der Anwendung des Progressionsvorbehalt reicht es bereits aus, dass durch das DBA der Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich verboten wird.

Völlig klar ist, dass ein Verbot des Progressionsvorbehaltes weder Art 19 DBA Ö – Dk noch einem anderen Artikel dieses DBA zu entnehmen ist.

Damit ist aber der Progressionsvorbehalt als innerstaatliche Norm jedenfalls zulässig und das Schicksal der Berufung entschieden.

Dies ist einhellige Lehre und Judikatur. So führt *Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Verlag Linde, Wien 1997, Rz 397* aus:

“Art 23 A Abs 3 und Art 23 B Abs 2 OECD-MA enthalten eine Regelung über den Progressionsvorbehalt. Nach dieser Vorschrift können Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. Diese Vorschrift stellt **keine Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt dar** (K. Vogel, DBA Art 23 Rz 69 f und 208 ff; weiters Widhalm , in: Gassner/M. Lang/Lechner, Methoden 153 ff.). Sie verdeutlicht bloß, dass die Regelung über die Befreiungsmethode die innerstaatlichen Vorschriften über die Festsetzung des Steuersatzes unberührt lassen. Die Vorschriften über die Ermittlung des Tarifs können somit nicht dem Abkommensrecht, sondern nur dem originär innerstaatlichen Recht entnommen werden. Daher werden auch die Tarifvorschriften als Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt angesehen (VwGH 21.6.1960, 162/60). ...“

Diesen Ausführungen ist uneingeschränkt zu folgen. Es handelt sich um eine originär innerstaatliche Vorschrift. Bei der Einkommensteuer ist der Progressionsvorbehalt aus dem Tarif abzuleiten. Für Zwecke der Ermittlung des Tarifs sind nämlich auch die nach dem DBA befreiten Einkünfte einzubeziehen. Der ermittelte Durchschnittssteuersatz, der sich bei Anwendung des Tarifs auf das gesamte Einkommen ergeben würde, ist auf die inländische Bemessungsgrundlage anzuwenden. Dadurch wird sichergestellt, dass die Befreiung der Einkünfte nicht noch zu einem zusätzlichen Effekt, nämlich der Verminderung des darauf entfallenden Steuersatzes, führt.

Die Befreiungsmethode wirkt sich ausschließlich auf Ebene der Bemessungsgrundlage aus. Der maßgebende Steuertarif ist davon nicht berührt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass es nicht erforderlich ist, dass der Progressionsvorbehalt im DBA enthalten ist, sondern es reicht bereits aus, dass das Abkommen einen solchen nicht verbietet, da es sich beim Progressionsvorbehalt um eine originär innerstaatliche Vorschrift handelt.

Bemerkt wird, dass alle österreichischen DBA iVm der Befreiungsmethode den Progressionsvorbehalt enthalten.

Bemerkt wird, dass auch nach Ansicht des BMF Art 13 Abs 1 iVm Art 19 DBA Österreich – Dänemark so anzuwenden ist, dass jene Bezugsteile, die auf die Berufsausübung in Dänemark entfallen, aus der österr Besteuerungsgrundlage unter Progressionsvorbehalt auszuscheiden sind (s EAS 17.8.2000, W 632/1-IV/4/00).

Bemerkt wird, dass auch andere DBAs, die Österreich abgeschlossen hat, ähnliche oder identische Formulierungen auf der Ebene der Verteilungsnormen („nur“, „ausschließlich“) enthalten und auch im Verhältnis zu diesen Staaten der Progressionsvorbehalt in diesen Fällen selbstverständlich angewendet wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Juni 2005