

GZ. RV/341-S/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist Pensionist und bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (Argentinische Wertpapiere). Im Jahr 1999 stellte das Kreditinstitut des Berufungswerbers den Antrag auf Rückerstattung der aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Argentinien zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO. Mit Bescheid vom 10. September 1999 wurde dem Antrag stattgegeben. Nachdem das Finanzamt auf diese Weise von der Existenz der Einkünfte aus Kapitalvermögen (Argentinische Wertpapiere) erfahren hatte, wurde der Berufungswerber am 10. November 1999 zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 aufgefordert. Nach einem Erinnerungsschreiben vom 26. Juli 2000 reichte der Berufungswerber seine Einkommensteuererklärung für 1998 am 31. Juli 2000 ein.

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 6. November 2000 brachte der Berufungswerber am 4. Dezember 2000 das Rechtsmittel der Berufung ein. Mit Bescheid vom 22. Juni 1999 sei bereits eine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 durchgeführt worden. In dieser Arbeitnehmererklärung habe er die Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht angeführt, da diese gemäß Artikel 23 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Argentinien steuerfrei seien. Entgegen dieser Zusicherung der Steuerfreiheit habe das österreichische Finanzministerium in der Verordnung 43/1998 mit Wirkung vom 1. Juli 1998 einen Kapitalertragsteuerabzug auch von diesen Zinseinnahmen verfügt. Von seiner Hausbank sei daraufhin der Abzug der Kapitalertragsteuer vorgenommen worden. Dem

Antrag auf Erstattung dieser Steuer in der Höhe von Schilling 13.211,- vom 24. August 1999 sei von Seiten des Finanzamtes vollinhaltlich entsprochen worden.

Völlig überraschend habe er daraufhin im November 1999 eine Aufforderung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998, mit dem Zusatz auch die gemäß DBA steuerfreien Zinsen anzugeben, erhalten. Dieser Aufforderung sei er gefolgt und habe nun eine Steuernachforderung von Schilling 16.042,- erhalten. Die Berufung wurde wie folgt begründet:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei ungerechtfertigt, weil steuerfreie Einnahmen nicht in die Steuererklärung aufzunehmen seien. Durch die Rückerstattung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Die Anwendung eines Progressionsvorbehaltes für Einkünfte aus Kapitalvermögen, deren Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Land vorbehalten sei, entbehre einer gesetzlichen Grundlage. Es gebe auch Doppelbesteuerungsabkommen in denen die Republik Österreich kein Recht auf Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die inländische Tariferhöhung habe. Darüberhinaus gebe es ein Fülle von steuerbefreiten Einkommensteilen, für welche ebenfalls eine Einbeziehung in die Steuerberechnung nicht vorgesehen sei.

Das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 1998 betrage Schilling 627.723,-. Im Bescheid sei allerdings ausgeführt, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte Schilling 700.000,- übersteige und somit die "Topfsonderausgaben" nicht mehr berücksichtigt werden könnten. Dabei handle es sich offenbar um ein Versehen.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens sei anzumerken, dass der Berufungswerber der gesetzlichen Offenlegungs- und Anzeigepflicht gemäß § 119f BAO nicht nachgekommen sei, wobei bei ausländischen Sachverhalten nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sogar eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe. Da die Finanzverwaltung erst im Zuge des

Antrages auf Rückerstattung der einbehaltenen Kapitalertragssteuer von den ausländischen Kapitalerträgen Kenntnis erlangt habe, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu Recht erfolgt.

Ausländische Kapitalerträge gehörten grundsätzlich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliefen nach innerstaatlichem Recht der Einkommensbesteuerung. Sie seien nur dann von der Besteuerung auszunehmen, wenn auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Besteuerung dem Quellenstaat zu- bzw. dem Ansässigkeitsstaat abgesprochen werde. In solchen Fällen liege keine inländische Steuerbefreiung vor, sondern ein Verlust des Besteuerungsrechtes auf Grund eines völkerrechtlichen Vertrages. Das hindere den Ansässigkeitsstaat jedoch nicht, zur Bemessung des Steuersatzes auch jene Einkommenteile heranzuziehen, die auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung ausgenommen seien.

Zur Berechnung der Einschleifregelung der "Topfsonderausgaben" sei gemäß § 18 Abs.3 Z.2 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte heranzuziehen. Darunter fielen auch die ausländischen Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Mit Schreiben vom 4. April 2001 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Das Finanzamt habe in seiner Berufungsvorentscheidung eine Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens vorgenommen, welche im Gesetz nicht bestimmt sei. Auch habe man keine Gesetzesstelle zitiert, aus der hervorgehe, dass eine Einkommensteuererklärung vorgelegt werden müsse – nur auf Grund des Bezuges von steuerfreien ausländischen Einkünften. Der Gesetzgeber habe in der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG eindeutig zum Ausdruck gebracht, bei welcher Einkommenszusammensetzung ein sogenannter Progressionsvorbehalt anzuwenden wäre. Das sei hinsichtlich der ausländischen, steuerbefreiten Zinseinkünfte nicht geschehen.

Es sei nicht verständlich, dass steuerfreie Kapitalerträge zum steuerpflichtigen Einkommen gehörten und somit zur Ermittlung der "700.000,- Schilling Grenze" in Bezug auf die Sonderausgaben herangezogen würden. Die sogenannten "endbesteuerten Kapitalerträge"

seien durch den Abzug von 25%-Kapitalertragsteuer steuerpflichtig, bei der Berechnung der "700.000,- Schilling Grenze" lasse man sie allerdings außer Acht. Eine derartige Logik könne dem österreichischen Einkommensteuerrecht wohl nicht innewohnen.

Nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 1999 vom 13. Juni 2001 wurde mit Schreiben vom 3. Juli 2001 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde auf die Argumentation des Vorlageantrages bezüglich Einkommensteuerbescheid 1998 verwiesen.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 legte das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Die angeführte Argumentation entspricht dabei jener der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 bzw. des entsprechenden Vorlageantrages.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 42 Abs. 1 EStG hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn

- er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder
- das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG bestanden hat und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist oder
- wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 6.975,- Euro betragen hat; liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2 und 5 EStG vor, so besteht Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 8.720,- Euro betragen hat oder
- wenn Einkünfte gemäß § 37 Abs. 8 EStG vorliegen, es sei denn, eine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG ergäbe für diese Einkünfte keine Steuerpflicht.

Bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften besteht eine Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 8.720,- Euro (120.000,- Schilling) beträgt und außerdem die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2 oder 5 vorliegen.

Gemäß § 41 Abs. 1 ist der Steuerpflichtige, sofern im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, zu veranlagen, wenn

- 1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro (10.000,- Schilling) übersteigt,
- 2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind,
- 3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 EStG zugeflossen sind,
- 4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 EStG nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
- 5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.

Der Berufungswerber bezog in den streitgegenständlichen Jahren 1998 bis 2001 neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch Einkünfte aus Kapitalvermögen deren jeweilige Höhe den Betrag von 730 Euro (10.000,- Schilling) überstieg.

Die Steuererklärungsgrenzen von 6.975,- Euro (96.000,- Schilling) und 8.720,- Euro (120.000,- Schilling) gelten erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 (§ 124 b Z 39 idF StRefG 2000). Bei der Veranlagung für die Jahre 1998 und 1999 gelten noch die Steuererklärungsgrenzen von 88.800,- Schilling und 113.800,- Schilling.

Am 12. Februar 1998 erließ das Bundesministerium für Finanzen eine Verordnung zur Durchführung der KESt-Entlastung in Bezug auf Auslandszinsen (BGBl. II Nr. 43/1998). Zur Durchführung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (Doppelbesteuerungsabkommen) wurde dabei verordnet, dass bei im Inland bezogenen Auslandskapitalerträgen aus Forderungswertpapieren der Steuerabzug nach § 93 EStG 1988 ungeachtet der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen vorzunehmen ist, wenn bei unmittelbarer Abkommensanwendung der Gesamtbetrag des

---

inländischen und ausländischen Steuerabzuges unter den in § 95 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehenen Steuersatz sinkt.

Forderungswertpapiere, für deren Kapitalerträge Österreich durch ein Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht zur Gänze entzogen ist, sind abkommensgemäß von der Kapitalertragsteuer zu entlasten. Die Entlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen kann nicht unmittelbar durch den Abfuhrpflichtigen erfolgen. Die vom Kreditinstitut einbehaltene KEST für DBA-befreite Anleihen führt zur Endbesteuerung. Wird hingegen die Befreiung in Anspruch genommen, kann dies durch Antragstellung des Empfängers gemäß § 240 Abs. 3 BAO oder im Zuge der Veranlagung erfolgen (vgl dazu KEST-Entlastungsverordnung bei Auslandszinsen, BGBl. II Nr. 43/1998):

- Die Entlastung über Antrag des Empfängers der Kapitalerträge auf der Grundlage von § 240 Abs. 3 BAO durch das zuständige Finanzamt wird nur herbeigeführt, wenn keine Entlastungsmöglichkeit im Rahmen einer Veranlagung besteht und hierüber eine entsprechende Erklärung abgegeben wird.
- Im Falle einer Veranlagung kann die Entlastung im Rahmen der vorzunehmenden Veranlagung erfolgen, wenn keine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO in Anspruch genommen wird und hierüber eine entsprechende Erklärung abgegeben wird.

Der Berufungswerber hat für die Jahre 1998 bis 2001 Anträge zur Rückerstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO gestellt und die beantragte KEST auch immer erstattet bekommen.

Durch die Anfang 1998 erlassene Verordnung BGBl. II 43/1998 wurde den Banken die Möglichkeit genommen, ihren Kunden steuerfreie Auslandsanleihen anzubieten. Denn sobald durch die unmittelbare Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens die tatsächliche Steuerbelastung für Auslandszinsen unter das Niveau der österreichischen Kapitalertragsteuer von 25% sinkt, sind die Banken nicht mehr zur unmittelbaren DBA-Anwendung im KEST-Abzugsverfahren berechtigt. Durch diese Verordnung wird sonach sichergestellt, dass inländische und ausländische Zinserträge bei Auszahlung oder Gutschrift durch eine inländische kuponauszahlende Stelle gleichermaßen eine 25%-ige Steuerlast tragen.

Allerdings muss nunmehr die DBA-Entlastung zwingend bei der Finanzverwaltung in Anspruch genommen werden.

Grundsätzlich hat dies im Wege eines Veranlagungsverfahrens zu geschehen. Nur dann wenn keine Veranlagung erfolgt (z.B. bei Familienmitgliedern mit Einkünften unterhalb der Veranlagungsgrenzen), kann in den Fällen von DBA-steuerfreien Zinsen (z.B. argentinische Anleihezinsen) durch ein auf § 240 BAO gestütztes Rückerstattungsverfahren die Steuerentlastung erwirkt werden. Da dies auf den Berufungswerber nicht zutrifft, hätte die von ihm angestrebte Kapitalertragsteuer-Rückerstattung richtigerweise nur über die Veranlagung stattfinden müssen, womit auch die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung für die Jahre 1998 bis 2001 deutlich wird.

Wenn es ein Abgabepflichtiger vorzieht, es beim 25%-igen Steuerabzug durch die Bank bewenden zu lassen, so ist ein solcher Verzicht auf die DBA-Vorteile – unter Aufrechterhaltung der Endbesteuerungswirkungen – möglich. Wird im Gegensatz dazu eine Steuerentlastung der aufgrund eines DBA steuerfreien Zinsen im Wege eines Veranlagungsverfahrens oder durch ein auf § 240 BAO gestütztes Rückerstattungsverfahren beantragt geht diese Endbesteuerungswirkungen verloren. Danach wird das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen mit dem Steuersatz versteuert werden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Zinseinkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Im Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Argentinischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 11/1983) wurden im Abschnitt V die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geregelt. Artikel 23 erläutert die Befreiungsmethode: 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.

Beziehen österreichische Investoren argentinische Anleihezinsen, die gemäß Artikel 11 DBA-Argentinien in Österreich von der Besteuerung freizustellen sind, dann sind diese Zinsen für Zwecke des Progressionsvorbehaltes anzusetzen; und zwar auch dann, wenn sich die kuponauszahlende Stelle in Österreich befindet und - ohne Berücksichtigung des Abkommens - die zur Progressionsunwirksamkeit führende 25%ige KESt anfällt. Denn der Rechtsgrund für die Entlastung von der KESt liegt in Artikel 11 des DBA-Argentinien, sonach in einer Bestimmung die gemäß Artikel 23 des Abkommens nur unter Progressionsvorbehalt ihre Steuerfreistellungswirkungen zu entfalten vermag.

Als Progressionsvorbehalt werden jene Bestimmungen bezeichnet, die eine Berücksichtigung der aus der Bemessungsgrundlage auszuscheidenden Teile des Welteinkommens für Zwecke der Tarifermittlung ermöglichen. In Österreich ergibt sich der Progressionsvorbehalt zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. (Grundsatzerkennnis VwGH 21.10.1960, 162/60 ; VwGH 30.4.1964, 880/62; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001).

Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stellt somit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen dar. Bestimmungen darin haben nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter. Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Wohnsitzstaat das Recht zugesteht, die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht, ist daher bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zwingend auf die ausländischen Einkünfte Bedacht zu nehmen. Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde, auch wenn diese als "Kann-Bestimmung" in den diversen Abkommen abgefasst ist. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Ein Progressionsvorbehalt kann nur dann angewendet werden, wenn dieser in einem Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar im Methodenartikel, ausdrücklich vorgesehen ist. Ist die Möglichkeit eines Progressionsvorbehaltes im Abkommen nicht vorgesehen (wie z.B. im Falle öffentlicher Bezüge in den Abkommen mit Italien, Großbritannien, Japan, Irland), dürfen diese Einkünfte nicht für Zwecke eines Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.

Durch den Progressionsvorbehalt behält sich der Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") des Abgabepflichtigen das Recht vor, jene Teile des Einkommens, die in Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen in seiner Besteuerungskompetenz verbleiben, mit dem Steuersatz zu besteuern, der auf das Welteinkommen entfällt. Als Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") gilt in den Doppelbesteuerungsabkommen jener Staat, in dem der Abgabepflichtige i.S.d. Abkommens ansässig ist, das heißt primär über eine ständige Wohnstätte (für Österreich gilt § 26 BAO) verfügt.

Bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes ist folgendermaßen vorzugehen: Im ersten Schritt ist das gesamte progressionswirksame Welteinkommen ohne gem. §§ 67 und 69 EStG 1988 mit festen Sätzen versteuerte Bezüge unter Einbeziehung von Einkünften zu ermäßigten Steuersätzen (§§ 37 und 38 EStG 1988) zu ermitteln. Davon sind negative Einkommensbestandteile wie Verluste, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen (VwGH 11.10.1977, 1830/77) und sonstige Abzüge (z.B. §§ 41, 104 und 105 EStG 1988) abzuziehen. Im zweiten Schritt wird die auf das Welteinkommen entfallende Einkommensteuer berechnet. Dabei ist § 33 Abs.10 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Im dritten Schritt wird der Durchschnittssteuersatz nach der Formel "Österreichische Einkommensteuer mal 100 dividiert durch veranlagungspflichtiges Welteinkommen" ermittelt. Im vierten Schritt wird die inländische Steuerschuld berechnet. Dabei sind die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Der Durchschnittssteuersatz ist nur auf das im Inland zu versteuernde Einkommen anzuwenden. (Ein nochmaliger Abzug der Absetzbeträge nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ist unzulässig.) Ausländische Einkünfte erhöhen somit indirekt über den höheren Steuersatz die inländische Steuerschuld.

Für ausländische Progressionseinkünfte und die Einschleifregelungen des Strukturanpassungsgesetzes 1996 für Sonderausgaben gibt es folgende gesetzliche Bestimmungen: Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG letzter Absatz in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 BGBI 1996/201 gilt lt. § 124a Z 3 EStG erstmals ab der Veranlagung 1996 bei den sogenannten "Topf-Sonderausgaben" eine Einschleifregelung: Beträgt demnach der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als S 500.000,-, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel bzw. der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG (ab 1997 gem. § 124b Z 9 EStG: S 819,-) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von S 700.000,- kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Durch diese gesetzlichen Neuregelungen des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG bedingt, waren bei den Veranlagungen zur Einkommensteuer 1998 bis 2000 die vom unbeschränkt Steuerpflichtigen geltend gemachten Sonderausgaben zur Gänze nicht mehr abzugsfähig und bei der Veranlagung 2001 wurde die Einschleifregelung bei den sogenannten "Topf-Sonderausgaben" angewendet. In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 erhobenen Berufung vertrat der Abgabepflichtige den Standpunkt, dass im Zusammenhang mit den angeführten Bestimmungen ausländische Progressionseinkünfte nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht auf den Gesamtbetrag der Einkünfte, der gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG ab 1996 für den Anspruch auf Sonderausgaben maßgeblich ist, einen Einfluss habe.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 2 EStG auf alle in- und ausländischen Einkünfte, wobei gemäß § 2 Abs. 1 EStG der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Die Höhe der Einkommensteuer richtet sich somit bei unbeschränkter Steuerpflicht nach dem Gesamteinkommen (Welteinkommen) des Abgabepflichtigen. Daher ist es bei unbeschränkter Steuerpflicht für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer unerheblich, ob Einkünfte aus dem Inland und/oder Ausland zufließen, da sich die Einkommensteuerpflicht immer auf sämtliche innerhalb eines Kalenderjahres bezogenen in- und ausländischen (steuerbaren) Einkünfte erstreckt. In keiner der angeführten Gesetzesbestimmungen (und auch nicht im § 2 Abs. 3) ist daher von nur inländischen Einkünften die Rede.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG erster Satz, ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105. Diese Bestimmung steht im Einklang mit § 18 Abs. 1 EStG, wonach Sonderausgaben (im Rahmen der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG) bei der Ermittlung des Einkommens (und nicht bei der Ermittlung der Einkünfte) abzuziehen sind. Der in der Berufungsvorlage angeführten Argumentation, wonach "endbesteuerte Kapitalerträge" zwar steuerpflichtig aber nicht bei der Ermittlung der "700.000,- Schilling-Grenze" berücksichtigt würden, ist entgegenzuhalten, dass gemäß § 97 Abs. Satz 1 die Einkommensteuer für Kapitalerträge, die gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 der Kapitalertragsteuer unterliegen, für natürliche Personen durch den Steuerabzug von 25% als abgegolten gilt. Durch diese Form der Endbesteuerung finden diese Kapitalerträge, mit Ausnahme auf Antrag, keine Berücksichtigung bei der Ermittlung des Einkommens.

Der Sinn und Zweck von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen liegt lediglich darin, dass die Steuer von gewissen Einkommensteilen des Gesamteinkommens, hinsichtlich derer das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zusteht, nicht von Österreich erhoben werden darf. Bei der sogenannten Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt (die im konkretem Fall für die in Argentinien bezogenen Einkünfte anzuwenden war) handelt es sich um einen Vorbehalt des Wohnsitzstaates (Österreich), bei der Besteuerung jenes Einkommensteiles, der auf Grund des Abkommens in seiner Besteuerungskompetenz verbleibt, den Steuersatz anzuwenden, der auf das gesamte in- und ausländische Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG entfällt. Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des sogenannten Progressionsvorbehaltes in einem Doppelbesteuerungsabkommen ist aber nicht das Abkommen selbst, sondern das geltende österreichische Einkommensteuergesetz und zwar insbesondere die Bestimmung des § 1 Abs. 1 betreffend die unbeschränkte Steuerpflicht.

Das bedeutet in weiterer Folge aber, dass die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes insgesamt auch bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Progressionseinkünften stets bei der Ermittlung der in Österreich zu erhebenden Einkommensteuer anzuwenden sind.

Die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an bestimmten, in einem anderen Staat (im konkreten Fall Argentinien) bezogenen Teilen des Gesamteinkommens an diesen Staat, beeinflusst somit über den im Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten Progressionsvorbehalt die Höhe der in Österreich zu erhebenden Einkommensteuer durch Anwendung des auf Basis des Gesamteinkommens ermittelten Durchschnittsteuersatzes auf das in Österreich zu versteuernde Einkommen. Das bedeutet zwar, dass die ausländischen Progressionseinkünfte als Teil der Gesamteinkünfte nicht zu den in Österreich zu versteuernden Einkünften zählen, vermag aber nichts daran zu ändern, dass die Regelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG - als Bestandteil des österreichischen Einkommensteuergesetzes - zwingend auf die in- und ausländischen Einkünfte, also auf den Gesamtbetrag der Einkünfte anzuwenden ist.

In Entsprechung der obigen Ausführungen war daher die Berufung gegen die Einkommensbescheide bezüglich der Jahre 1998 bis 2001 als unbegründet abzuweisen.

## Wiederaufnahme:

In der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 argumentiert der Berufungswerber, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ungerechtfertigt sei, weil steuerfreie Einnahmen nicht in die Steuererklärung aufzunehmen wären. Durch die Rückerstattung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Wenn gemäß Abs. 3 die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist entsprechend Abs. 4 unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und

die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ansicht des UFS war für das Finanzamt bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1998 nicht erkennbar, dass der Berufungswerber Einkünfte aus Kapitalvermögen hatte, bei denen er auf die Endbesteuerung verzichtete. Dies wurde erst durch den Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 240 BAO offenkundlich.

Maßgebend für die Berechtigung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist die Frage, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH vom 2.8.2000, 97/13/0196). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher nicht vollständig bekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgte daher zu Recht.

In Entsprechung der obigen Ausführungen war somit die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 16. Februar 2004