

TE Vwgh Erkenntnis 2010/7/29 2010/15/0021

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.07.2010

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk Italien 1985 Art19 Abs3 lita;
DBAbk Italien 1985 Art19;
DBAbk Italien 1985 Art23 Abs3 lita;
DBAbk Italien 1985 Art23 Abs3 litb;
DBAbk Italien 1985;
EStG 1988 §1 Abs2;
EStG 1988 §18 Abs3 Z2;

VwRallg;

1. EStG 1988 § 1 heute
 2. EStG 1988 § 1 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. EStG 1988 § 1 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
 4. EStG 1988 § 1 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
 5. EStG 1988 § 1 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 6. EStG 1988 § 1 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
 7. EStG 1988 § 1 gültig von 01.04.2009 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
 8. EStG 1988 § 1 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 9. EStG 1988 § 1 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 10. EStG 1988 § 1 gültig von 27.06.2001 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
 11. EStG 1988 § 1 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 12. EStG 1988 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 798/1996
 13. EStG 1988 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1996
-
1. EStG 1988 § 18 heute
 2. EStG 1988 § 18 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
 3. EStG 1988 § 18 gültig von 28.03.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2024
 4. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
 5. EStG 1988 § 18 gültig von 15.02.2022 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
 6. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019

7. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
12. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
13. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
14. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
15. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
16. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
17. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
18. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
20. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
21. EStG 1988 § 18 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2012 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 94/2010
23. EStG 1988 § 18 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
24. EStG 1988 § 18 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
25. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
27. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. EStG 1988 § 18 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
29. EStG 1988 § 18 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
30. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
31. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2006 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
32. EStG 1988 § 18 gültig von 10.06.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
33. EStG 1988 § 18 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
34. EStG 1988 § 18 gültig von 05.06.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
35. EStG 1988 § 18 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
36. EStG 1988 § 18 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
37. EStG 1988 § 18 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
38. EStG 1988 § 18 gültig von 19.12.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
39. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
40. EStG 1988 § 18 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
41. EStG 1988 § 18 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
42. EStG 1988 § 18 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
43. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
44. EStG 1988 § 18 gültig von 21.04.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
45. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
46. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
47. EStG 1988 § 18 gültig von 30.12.1989 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
48. EStG 1988 § 18 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 15. Dezember 2009, Zl. RV/0612-I/09, betreffend Einkommensteuer 2008 (mitbeteiligte Partei: A L in I, vertreten durch Mag. Heinz Mader, Steuerberater in 6020 Innsbruck, Innrain 9), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen den Bescheid des unabhängigen

Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 15. Dezember 2009, Zl. RV/0612-I/09, betreffend Einkommensteuer 2008 (mitbeteiligte Partei: A L in römisch eins, vertreten durch Mag. Heinz Mader, Steuerberater in 6020 Innsbruck, Innrain 9), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte ist ein in Österreich ansässiger italienischer Staatsangehöriger. Als ehemaliger italienischer Zollbeamter bezog er im Jahr 2008 - neben anderen Einkünften - eine italienische Pension.

Das Finanzamt erließ am 15. September 2009 einen Einkommensteuerbescheid 2008, der insoweit von der vom Mitbeteiligten eingereichten Abgabenerklärung abwich, als es die italienische Pension bei der Ermittlung des Einkommensteuersatzes zusätzlich zu den vom Mitbeteiligten erklärten Einkünften berücksichtigte (Anwendung eines sogenannten "Progressionsvorbehaltes"). Weiters wurden vom Mitbeteiligten geltend gemachte Sonderausgaben mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte - unter Berücksichtigung der italienischen Pension - den Betrag von

50.900 EUR überschreite.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der dagegen erhobenen Berufung Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid 2008 dahin ab, dass die italienische Pension bei der Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes nicht berücksichtigt werde; weiters wurden die geltend gemachten Sonderausgaben berücksichtigt. Begründend führte die belangte Behörde aus, die italienische Pension sei dem Art. 19 Abs. 3 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien (DBA) zu subsumieren. Dieses Ruhegehalt dürfe daher nur in Italien besteuert werden. Art. 23 Abs. 3 DBA räume die Möglichkeit eines Progressionsvorbehaltes nicht ein. Ein Progressionsvorbehalt könne aber nur angewendet werden, wenn dieser im entsprechenden DBA ausdrücklich vorgesehen sei. Daraus sei weiters abzuleiten, dass die Pensionseinkünfte auch bei der Beurteilung der Frage, ob die in § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 normierte Grenze von 50.900 EUR überschritten werde, nicht zu berücksichtigen seien. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der dagegen erhobenen Berufung Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid 2008 dahin ab, dass die italienische Pension bei der Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes nicht berücksichtigt werde; weiters wurden die geltend gemachten Sonderausgaben berücksichtigt. Begründend führte die belangte Behörde aus, die italienische Pension sei dem Artikel 19, Absatz 3, Litera a, des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien (DBA) zu subsumieren. Dieses Ruhegehalt dürfe daher nur in Italien besteuert werden. Artikel 23, Absatz 3, DBA räume die Möglichkeit eines Progressionsvorbehaltes nicht ein. Ein Progressionsvorbehalt könne aber nur angewendet werden, wenn dieser im entsprechenden DBA ausdrücklich vorgesehen sei. Daraus sei weiters abzuleiten, dass die Pensionseinkünfte auch bei der Beurteilung der Frage, ob die in Paragraph 18, Absatz 3, Ziffer 2, EStG 1988 normierte Grenze von 50.900 EUR überschritten werde, nicht zu berücksichtigen seien.

Dagegen wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Bei allen unbeschränkt Steuerpflichtigen seien jene weltweit erzielten Einkünfte zu ermitteln, deren Regelung in den sieben Einkunftsarten erfolge. Werde die Besteuerung von Einkünften durch DBA dem Quellenstaat nach der Befreiungsmethode zugeordnet, sei das Prinzip der Besteuerung aller am Weltmarkt erzielten Einkünfte durchbrochen. Die aus der Besteuerung auszuscheidenden Einkünfte würden aber für den Progressionsvorbehalt herangezogen, der in § 2 EStG 1988 seine Deckung finde. Der Progressionsvorbehalt sei auch dann anzuwenden, wenn das jeweilige Abkommen einen Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich normiere. Einem Progressionsvorbehalt im DBA komme nur klarstellende Bedeutung zu. Für die "Einschleifregelung" des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sei der Gesamtbetrag der Einkünfte - und zwar auch der steuerfreien - heranzuziehen. Dagegen wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Bei allen unbeschränkt Steuerpflichtigen seien jene weltweit erzielten Einkünfte zu ermitteln, deren Regelung in den sieben Einkunftsarten erfolge. Werde die Besteuerung von Einkünften durch DBA dem Quellenstaat nach der Befreiungsmethode zugeordnet, sei das Prinzip der Besteuerung aller am Weltmarkt erzielten Einkünfte durchbrochen. Die aus der Besteuerung auszuscheidenden Einkünfte würden aber für den Progressionsvorbehalt herangezogen, der in Paragraph 2, EStG 1988 seine Deckung finde. Der Progressionsvorbehalt

sei auch dann anzuwenden, wenn das jeweilige Abkommen einen Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich normiere. Einem Progressionsvorbehalt im DBA komme nur klarstellende Bedeutung zu. Für die "Einschleifregelung" des Paragraph 18, Absatz 3, Ziffer 2, EStG 1988 sei der Gesamtbetrag der Einkünfte - und zwar auch der steuerfreien - heranzuziehen.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in einer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt. Auch der Mitbeteiligte beantragte in seiner Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 125/1985, in der Folge "DBA") lautet auszugsweise: Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Bundesgesetzblatt Nr. 125 aus 1985,, in der Folge "DBA") lautet auszugsweise:

"Artikel 19 Öffentliche Funktionen

(...)

1. (3) Absatz 3, a) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

b) Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn der Ruhegenußempfänger ein Staatsangehöriger dieses Staates ist und dort ansässig ist.

(...)

ABSCHNITT VABSCHNITT römisch fünf

METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung

Artikel 23 (1) Es besteht Einverständnis darüber, daß die Doppelbesteuerung nach Maßgabe der folgenden Absätze dieses Artikels beseitigt wird.

1. (2) Absatz 2, Bezieht eine in Italien ansässige Person Einkünfte, die in Österreich besteuert werden dürfen, so darf Italien bei der Festsetzung seiner in Artikel 2 dieses Abkommens genannten Steuern vom Einkommen diese Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen, soweit dieses Abkommen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsieht. In diesem Fall hat Italien von den so errechneten Steuern die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der italienischen Steuer nicht übersteigen, der nach dem Verhältnis der genannten Einkünfte zum Gesamteinkommen auf diese Einkünfte entfällt. Dagegen wird keine Anrechnung gewährt, wenn die Einkünfte in Italien auf Antrag des Einkommensempfängers gemäß der italienischen Gesetzgebung einer endgültigen Besteuerung durch Steuerabzug unterworfen werden.
2. (3) Absatz 3, a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt.

b) Hat eine in Österreich ansässige Person Vermögen, welches nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden darf, so nimmt Österreich dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre."

Das DBA sieht sohin - soweit es in Österreich ansässige Personen betrifft - betreffend Besteuerung von Einkünften die Anrechnungsmethode, betreffend Besteuerung von Vermögen hingegen die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vor.

Die hier zu beurteilenden Einkünfte des Mitbeteiligten (Pension als ehemaliger Zollbeamter) unterliegen Art. 19 Abs. 3 lit. a DBA; diese Einkünfte dürfen demnach nur in Italien besteuert werden. Damit unterliegen diese Einkünfte aber - entgegen Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA - nicht der Anrechnungsmethode, vielmehr scheiden diese Einkünfte im Sinne der Befreiungsmethode aus der Steuerbemessungsgrundlage aus (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 23 Tz 32 ff; vgl. auch das Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 93/15/0175). Die hier zu beurteilenden Einkünfte des Mitbeteiligten (Pension als ehemaliger Zollbeamter) unterliegen Artikel 19, Absatz 3, Litera a, DBA; diese Einkünfte dürfen demnach nur in Italien besteuert werden. Damit unterliegen diese Einkünfte aber - entgegen Artikel 23, Absatz 3, Litera a, DBA - nicht der Anrechnungsmethode, vielmehr scheiden diese Einkünfte im Sinne der Befreiungsmethode aus der Steuerbemessungsgrundlage aus vergleiche , Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Ziffer 23, Tz 32 ff; vergleiche , auch das Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 93/15/0175).

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217). Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß 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 vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217).

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). Gemäß Paragraph eins, Absatz 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 vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2004/15/0051; vergleiche , auch Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 159 ff, der den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung betont).

Das DBA mit Italien sieht lediglich vor, dass die gegenständlich strittigen Einkünfte nur in Italien besteuert werden dürfen, ein Progressionsvorbehalt für diesen Fall wird im DBA nicht erwähnt. Aus den Materialien (RV 806 BlgNR XV. GP, 24) geht nicht hervor, aus welchen Gründen hier ein Progressionsvorbehalt - anders als etwa zu Art 23 Abs. 3 lit. b DBA - nicht angeführt wurde. Damit kann aber lediglich konstatiert werden, dass hier ein Progressionsvorbehalt weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde. Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht, das DBA lediglich die Besteuerung der italienischen Pension des Mitbeteiligten in Österreich, nicht aber die Heranziehung dieser Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach der italienischen Pension des Mitbeteiligten. Das DBA mit Italien sieht lediglich vor, dass die gegenständlich strittigen Einkünfte nur in Italien besteuert werden dürfen, ein Progressionsvorbehalt für diesen Fall wird im DBA nicht erwähnt. Aus den Materialien Regierungsvorlage 806, BlgNR römisch fünfzehn. GP, 24) geht nicht hervor, aus welchen Gründen hier ein Progressionsvorbehalt - anders als etwa zu Artikel 23, Absatz 3, Litera b, DBA - nicht angeführt wurde. Damit kann aber lediglich konstatiert werden, dass hier ein Progressionsvorbehalt weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde. Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht, das DBA lediglich die

Besteuerung der italienischen Pension des Mitbeteiligten in Österreich, nicht aber die Heranziehung dieser Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach der italienischen Pension des Mitbeteiligten.

Soweit sich die belangte Behörde und die mitbeteiligte Partei auf die Rechtsmeinung der österreichischen Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 7592) stützen, ist - abgesehen von der mangelnden Bindung des Verwaltungsgerichtshofes an diese - darauf zu verweisen, dass diese Ausführungen widersprüchlich sind; zu EStR 2000 Rz 7590 wird (im unaufgeklärten Gegensatz zu Rz 7592) ausgeführt, die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes sei nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen; Bestimmungen darin hätten nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter.

Wenn sich die belangte Behörde weiters auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes bezieht (Urteil vom 12. Jänner 1983, I R 90/79), ist ergänzend auszuführen, dass der deutsche Bundesfinanzhof von dieser Rechtsprechung ausdrücklich abgegangen ist (Urteil vom 19. Dezember 2001, I R 63/00; vgl. zuletzt Beschluss vom 10. Dezember 2008, I B 60/08): Soweit das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts nicht verbiete, sei allein nach dem innerstaatlichen Steuerrecht zu beurteilen, ob ein Progressionsvorbehalt anzuwenden sei; eine den Progressionsvorbehalt einräumende Bestimmung in einem Doppelbesteuerungsabkommen habe lediglich deklaratorische Bedeutung. Wenn sich die belangte Behörde weiters auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes bezieht (Urteil vom 12. Jänner 1983, I R 90/79), ist ergänzend auszuführen, dass der deutsche Bundesfinanzhof von dieser Rechtsprechung ausdrücklich abgegangen ist (Urteil vom 19. Dezember 2001, I R 63/00; vergleiche , zuletzt Beschluss vom 10. Dezember 2008, I B 60/08): Soweit das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts nicht verbiete, sei allein nach dem innerstaatlichen Steuerrecht zu beurteilen, ob ein Progressionsvorbehalt anzuwenden sei; eine den Progressionsvorbehalt einräumende Bestimmung in einem Doppelbesteuerungsabkommen habe lediglich deklaratorische Bedeutung.

Entgegen der Meinung des Mitbeteiligten in der Gegenschrift kann schließlich aus dem Umstand, dass in Art. 19 DBA normiert ist, dass diese Einkünfte "nur" von Italien besteuert werden dürfen, während andere Bestimmungen lediglich (ohne die Einschränkung mit "nur") normieren, dass ein Vertragsstaat bestimmte Einkünfte besteuern dürfe, nicht abgeleitet werden, dass diese Einkünfte nicht für die Ermittlung des Steuersatzes angesetzt werden dürfen. Diese Einschränkung ("nur") bewirkt vielmehr, dass diese Einkünfte nicht im Sinne der im Methodenartikel (Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA) an sich zugrunde gelegten Anrechnungsmethode zu berücksichtigen sind. Entgegen der Meinung des Mitbeteiligten in der Gegenschrift kann schließlich aus dem Umstand, dass in Artikel 19, DBA normiert ist, dass diese Einkünfte "nur" von Italien besteuert werden dürfen, während andere Bestimmungen lediglich (ohne die Einschränkung mit "nur") normieren, dass ein Vertragsstaat bestimmte Einkünfte besteuern dürfe, nicht abgeleitet werden, dass diese Einkünfte nicht für die Ermittlung des Steuersatzes angesetzt werden dürfen. Diese Einschränkung ("nur") bewirkt vielmehr, dass diese Einkünfte nicht im Sinne der im Methodenartikel (Artikel 23, Absatz 3, Litera a, DBA) an sich zugrunde gelegten Anrechnungsmethode zu berücksichtigen sind.

Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, sind bei der Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2004/15/0051, mwN). Bei der Beurteilung, ob bzw. in welcher Höhe die für die Sonderausgabenhöchstbeträge maßgeblichen Grenzbeträge des Gesamtbetrags der Einkünfte überschritten werden, sind demnach auch die Einkünfte des Mitbeteiligten aus der italienischen Pension zu berücksichtigen (vgl. ebenso Doralt/Renner, EStG10, § 18 Tz 263; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 3 Tz 3.4). Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, sind bei der Einschleifregelung des Paragraph 18, Absatz 3, Ziffer 2, EStG 1988 zu berücksichtigen vergleiche , das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2004/15/0051, mwN). Bei der Beurteilung, ob bzw. in welcher Höhe die für die Sonderausgabenhöchstbeträge maßgeblichen Grenzbeträge des Gesamtbetrags der Einkünfte überschritten werden, sind demnach auch die Einkünfte des Mitbeteiligten aus der italienischen Pension zu berücksichtigen vergleiche , ebenso Doralt/Renner, EStG10, Paragraph 18, Tz 263; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Paragraph 18, Absatz 3, Tz 3.4).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen

Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 29. Juli 2010

Schlagworte

Verwaltungsrecht Internationales Rechtsbeziehungen zum Ausland VwRallg12

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2010150021.X00

Im RIS seit

26.08.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.03.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at