

35. Jahrgang / Juni 2025 / Nr. 6

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Progressionsvorbehalt im Quellenstaat

Proviso Safeguarding Progression in the Source State

Alexander Zeiler

Kommunalsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen

Municipal Tax and Tax Treaties

Judith Herdin-Winter

Zuzugszeitpunkt bei Verlagerung des Lebensmittelpunkts

Time of Relocation Regarding the Centre of Vital Interests

Ina Kerschner

Praxishinweise zum Zuzugszeitpunkt

Practical Guidance on the Time of Relocation

Richard Jerabek / Nikolaus Neubauer

BFG erklärt Abzugsverbot für unionsrechtswidrig

Non-Deduction Rule Infringes the Freedom of Establishment

Kilian Posch / Franz Wallig

Verrechnungspreiskorrektur bei Gruppenbesteuerung

Transfer Pricing Adjustments Under the Group Tax Regime

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang^{*)}

Der Progressionsvorbehalt im Quellenstaat

PROVISO SAFEGUARDING PROGRESSION IN THE SOURCE STATE

Art 23A para 3 and Art 23B para 2 of the OECD Model Convention (MC) allow the resident state to take into account exempted income or capital when calculating the tax on the remaining income or capital of a resident (“*proviso safeguarding progression*”). However, the Austrian Supreme Administrative Court (VwGH) has clarified that these provisions do not serve as the legal basis authorizing tax administrations to consider exempted income or capital for purposes of tax calculations. Domestic tax law is the legal basis. Thus, not only residence state but also source states may consider exempted source income or capital for tax calculation purposes, even though this is not explicitly addressed in the OECD MC. Consequently, part of the literature holds that Austria, if in the position of the source state, may consider all Austrian source income under Sec 98 Individual Income Tax Act (IITA) for tax calculations of taxpayers subject to limited tax liability. Under dispute is whether the proviso safeguarding progression, when a taxpayer opts for unlimited tax liability under Sec 1 para 4 IITA, should apply only to Austrian source income under Sec 98 IITA or also to all domestic and foreign income under unlimited taxation of Sec 1 para 2 IITA. *Michael Lang* examines these issues in the light of relevant judgments rendered by the Austrian Supreme Administrative Court.

I. Die Rechtsgrundlagen des Progressionsvorbehalts

Der Progressionsvorbehalt ist in Art 23A Abs 3 und Art 23B Abs 2 OECD-MA und den diesen Vorschriften nachgebildeten DBA-Regelungen explizit angesprochen: *„Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat 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 und Vermögen der Person einbezogen werden.“*

Der VwGH erachtete diese Vorschriften schon in seinem Erkenntnis vom 21. 10. 1960, 0162/60, zum damaligen DBA Deutschland nicht als die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt. Er erwähnte zunächst die maßgebende Verteilungsnorm und schloss daran folgende Überlegungen: *„Nach der erwähnten Bestimmung darf also der Ruhegehalt, den der Beschwerdeführer von der Bundesrepublik Deutschland erhält, in Österreich nicht der Einkommensteuer unterzogen werden. Dadurch wird aber keine Ausnahme von dem Grundsatz geschaffen, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger mit seinen sämtlichen Einkünften in Österreich der Einkommensteuer unterliegt und dass dessen Besteuerung nach dem in § 32 Abs 6 EStG [1953] für das ‚Einkommen‘, also die Gesamteinkünfte nach Ausgleich mit eventuellen Verlusten, vorgesehenen Steuersatz vorzunehmen ist. Die Steuer darf lediglich von gewissen Einkommensteilen, hinsichtlich deren das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zusteht, nicht von Österreich erhoben werden. Darin erschöpft sich der Sinn und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Es soll nicht dazu dienen, einen im Inland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen vor der Anwendung des progressiven Tarifs zu schützen. Ein solches Ergebnis würde auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen und gerade das Gegenteil von dem herbeiführen, was mit einem Vertrag zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen bezweckt ist. Die aufgezeigte Rechtslage wird durch die Bestimmung des Art. 15 Abs. 3 des vorerwähnten Abkom-*

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler und Frau Dr. Ina Kerschner danke ich für die Diskussion und wertvolle Anregungen, Herrn Matthias Zaman zusätzlich auch noch für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

mens nur verdeutlicht, indem dem Wohnsitzstaat das Recht zugestanden wird, die Steuern von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem gesamten Einkommen des Steuerpflichtigen entspricht. Die Vertragsbestimmung kommt auch ihrem Wortlaut nach lediglich die Bedeutung einer Abgrenzung der Besteuerungsrechte der Vertragspartner zu. Die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer mit dem seinem gesamten Einkommen entsprechenden Steuersatz des § 32 Abs. 6 EStG [1953] aber ist schon systemmäßig in den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes begründet. Mithin bedurfte es keiner weiteren generellen Rechtsnorm, um den Beschwerdeführer im gegebenen Umfang zur Einkommensteuer heranzuziehen.“

Im Erkenntnis vom 29. 7. 2010, 2010/15/0021, hatte der VwGH einen Fall auf Grundlage des DBA Italien zu beurteilen. In diesem DBA ist der Progressionsvorbehalt nur für in Österreich ansässige Personen für Zwecke der Vermögensteuer explizit vorgesehen. Im konkreten Sachverhalt ging es um einen in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, der eine Pension aus italienischen öffentlichen Kassen bezog, die nach dem DBA nur in Italien besteuert werden durfte. Der VwGH hätte daher die Möglichkeit gehabt, den Umkehrschluss zu jener DBA-Regelung zu ziehen, in der der Progressionsvorbehalt ausdrücklich geregelt wurde.¹⁾ Diesen Weg ging der Gerichtshof nicht:²⁾ „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). 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 ([...]) 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.“

Spätestens nach dieser Entscheidung war klar: Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt liegt nach der Auffassung des VwGH im nationalen Recht. Es bedarf dazu keiner abkommensrechtlichen Ermächtigung. Die DBA-Vorschriften, die den Progressionsvorbehalt für bestimmte Konstellationen ausdrücklich regeln, beschränken ihn damit nicht für die anderen nicht explizit angesprochenen Fälle. Die in Art 23A Abs 3 und Art 23B Abs 2 OECD-MA enthaltenen Vorschriften haben daher keine selbständige normative Bedeutung. Sie geben lediglich Hinweise: Sie „verdeutlichen“ – so schon die Terminologie des VwGH im Erkenntnis vom 21. 10. 1960, 0162/60 – den Vertragsstaaten, dass ihnen die Befugnis zukommt, den Progressionsvorbehalt vorzusehen, während sie die Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörden erinnern, bei der Rechtsanwendung die nationalen Steuervorschriften, die den Progressionsvorbehalt regeln, nicht zu übersehen.

¹⁾ So zB die Argumentation bei Lang, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht? Gutachten 13. ÖJT III/2 (1999) 80 ff.

²⁾ Vgl auch Ismer in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 23 Rz 210a.

II. Progressionsvorbehalt und unbeschränkte Steuerpflicht

Vor diesem Hintergrund brachte das Erkenntnis des VwGH vom 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067, keine Überraschung:³⁾ Der VwGH hatte den Fall einer nach dem DBA in der Türkei Ansässigen zu entscheiden, die aber auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war. Der Gerichtshof kam zum Ergebnis, dass die nach dem DBA befreiten Einkünfte in Österreich für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu erfassen sind. Der Umstand, dass Art 22 Abs 1 lit d DBA Türkei Österreich nur für in Österreich ansässige Personen mit in der Türkei befreiten Einkünften und Art 22 Abs 2 lit b DBA Türkei die Türkei nur für in der Türkei ansässige Personen mit in Österreich befreiten Einkünften explizit zum Progressionsvorbehalt ermächtigen, spricht nicht gegen diese Interpretation:

„Das Abkommen enthält zu der hier strittigen Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat. [...] Art. 22 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. b des DBA mit der Türkei sind Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet. [...] Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977 führt in Rn 56 zu Art. 23A aus, dass diese Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt: ‚Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.‘ [...] Auch in der Literatur wird vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet ([...]). [...] Aus den Materialien zum DBA-Türkei geht ebenfalls nicht hervor, dass ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat ausgeschlossen werden sollte. Sie enthalten lediglich den Hinweis, dass Österreich auf OECD-Grundlage die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet. [...] Im Lichte dessen ist Art. 22 des DBA-Türkei so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBA-Türkei entfaltet somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung. [...] Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA-Türkei die Heranziehung der türkischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen türkischen Einkünften der Revisionswerberin.“

Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt sah der VwGH im innerstaatlichen Recht: *„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. VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051 und abermals 29.7.2010, 2010/15/0021).“*

Der VwGH begründete noch ausführlich, warum auch die Erwähnung des Progressionsvorbehalts in § 3 Abs 3 EStG für einige dort ausdrücklich genannte Steuerbefreiungen nicht dazu berechtigt, den Umkehrschluss für abkommensrechtlich begründete Befreiungen zu ziehen:⁴⁾ *„Soweit die Revisionswerberin vorbringt, aus § 3 EStG 1988 sei abzuleiten, dass innerstaatlich kein Progressionsvorbehalt bestehen könne, weil es sonst keiner expliziten Regelung über besondere Progressionsvorbehalte in § 3 Abs. 3 EStG 1988*

³⁾ In diese Richtung bereits Lang in Günther/Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303 (306); vgl auch Auer/Petutschnig/Resenig, Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch im Quellenstaat? SWI 2021, 116 (120 f); weiters auch Kerschner, VwGH zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt steuerpflichtigen „DBA-Ausländern“, ÖStZ 2022, 626 (627).

⁴⁾ Dazu auch Kerschner, ÖStZ 2022, 626 (626 ff).

bedürfte und generell alle Befreiungen in § 3 EStG 1988 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen wären, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte muss zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, ermittelt werden. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Sodann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des DBA der Besteuerungsbefugnis Österreichs entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet. [...] Wird die Steuer auf das Welteinkommen errechnet, bleiben die von der Revision angesprochenen steuerbefreiten Einkünfte außer Ansatz, weil die Steuerberechnung durch Anwendung des EStG 1988 erfolgt und § 3 leg.cit. diese Einkünfte steuerfrei stellt. Diese Einkünfte sind also nach innerstaatlichem Recht (aufgrund § 3 EStG 1988) nicht steuerpflichtig und können daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einfließen und somit auch nicht die Höhe des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes beeinflussen, soweit nicht das Gesetz – wie insbesondere in § 3 Abs. 3 EStG 1988 – eine Sonderregelung trifft.“

III. Progressionsvorbehalt und beschränkte Steuerpflicht

Liegt die Rechtsgrundlage des Progressionsvorbehalts nicht im Abkommensrecht, sondern im nationalen Recht, muss er auch bei beschränkter Steuerpflicht ausgeübt werden. Wenn die DBA nur den Ansässigkeitsstaat ausdrücklich zum Progressionsvorbehalt ermächtigen und der Quellenstaat dennoch die durch das DBA befreiten Einkünfte bei der Ermittlung des auf das verbleibende Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes einbeziehen darf, kann es jedenfalls abkommensrechtlich keinen Unterschied machen, ob das Einkommen des Steuerpflichtigen im Quellenstaat nach den Vorschriften über die unbeschränkte oder die beschränkte Steuerpflicht ermittelt wird.

Der Blick auf das österreichische Steuerrecht zeigt: Nach den Tarifbestimmungen des Einkommensteuergesetzes ist die Finanzverwaltung berechtigt und verpflichtet, den sich nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen und der Progression des Steuertarifs ergebenden Steuersatz auf die Einkünfte anzuwenden, die nach einem DBA der inländischen Besteuerung überlassen sind.⁵⁾ Ob es sich dabei um unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige handelt, ist ohne Bedeutung.⁶⁾ Die Unterschiede sind für diese Zwecke unerheblich. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich § 1 Abs 2 Satz 2 EStG zufolge auf alle in- und ausländischen Einkünfte, die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 3 Satz 2 EStG nur auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Auch zu diesen Einkünften gehören solche mit Auslandsbezug, wenn man nur an den Verwertungsstatbestand des § 98 Abs 1 Z 2 und Z 4 EStG oder an die im Ausland durchgeführten Aktivitäten, die einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, oder die einer inländischen Betriebsstätte zugeordneten ausländischen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren denkt. Nach § 102 Abs 3 EStG ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuer-

⁵⁾ So auch Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (24. Lfg, 2024) § 102 Tz 40/2.

⁶⁾ So bereits Lang in Klokari/Knotzer, SWI-Jahrestagung: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich, SWI 2023, 589 (592); vorsichtig hingegen Zorn in Klokari/Knotzer, SWI 2023, 589 (591): „Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, fallen nicht unter diese Judikatur der progressionsmäßigen Erfassung des Welteinkommens.“ Zorn lehnt den Progressionsvorbehalt bei beschränkter Steuerpflicht nicht generell ab, sondern weist nur darauf hin, dass es nicht unter „diese Judikatur“ fällt. Ablehnend hingegen, aber ohne nähere Begründung, Schmidjell-Dommes in Klokari/Knotzer, SWI 2023, 589 (591): „[...] wenn man nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, gibt es auch keinen Progressionsvorbehalt“.

pflichtigen gemäß § 33 Abs 1 EStG mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von derzeit 10.888 Euro hinzuzurechnen ist. Wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht gilt: Auf das Einkommen ist ein progressiver Tarif anzuwenden.

Dies bedeutet, dass für Steuersatzzwecke auf alle in § 98 EStG genannten Einkünfte zurückzugreifen ist. Die nach der Anwendung von DBA-Befreiungen verbleibenden Einkünfte sind dann mit dem Durchschnittssteuersatz zu erfassen, der sich unter Einbeziehung aller steuerbaren Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen ergibt.⁷⁾ Der Umfang dieser Einkünfte reicht naturgemäß nicht so weit wie bei unbeschränkter Steuerpflicht. DBA-Vorschriften können allerdings auch bei beschränkt Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage beschneiden. Wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht gilt dies aber nicht für die Ermittlung des Steuersatzes.

Zwei Beispiele sollen das illustrieren:

● **Beispiel 1**

Ein in Slowenien ansässiger Arbeitnehmer hat weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Er ist für seinen in Österreich ansässigen Arbeitgeber in dessen Betriebsstätten in Graz und in Maribor tätig. Der wirtschaftliche Erfolg seiner Tätigkeit in Maribor ist der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt.⁸⁾ Daher unterliegt nicht nur das auf die Tätigkeit in Graz, sondern auch das auf jene in Maribor entfallende Gehalt beim Arbeitnehmer der beschränkten Steuerpflicht. Nach Art 15 Abs 1 DBA Slowenien darf Österreich allerdings nur die in Österreich ausgeübte Arbeit besteuern. Das aus der Tätigkeit in Maribor bezogene Gehalt ist in Österreich zu befreien. Für Zwecke des Progressionsvorbehalts sind jedoch alle Einkünfte nach § 98 EStG – und damit auch jene auf Maribor entfallenden – zu berücksichtigen.

● **Beispiel 2**

Ein in Ungarn ansässiger Unternehmer betreibt eine Bauausführung in Wien mit der Dauer von neun Monaten und eine Bauausführung in Linz mit der Dauer von drei Jahren. Er hat in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Aufgrund des Überschreitens der in § 29 Abs 2 lit c BAO vorgesehenen Sechsmonatsfrist unterliegt er mit den aus beiden Betriebsstätten erzielten Gewinnen der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG. Nach Art 5 Abs 2 lit g DBA Ungarn ist eine Bauausführung erst dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwei Jahre überschreitet. Daher hat Österreich nach Art 7 DBA Ungarn ausschließlich für die in Linz erzielten Gewinne das Besteuerungsrecht, die Wiener Betriebsstättengewinne sind aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Für Zwecke des Progressionsvorbehalts sind sie aber zu berücksichtigen.

IV. Progressionsvorbehalt und Option nach § 1 Abs 4 EStG

Das Erkenntnis vom 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067, hat auch Anlass gegeben, die Frage zu untersuchen, ob im Fall der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG der Progressionsvorbehalt ausgeübt werden kann. *Kerschner* wägt in einer tiefgehenden Analyse die Argumente sorgfältig ab und kommt zu einem vorsichtig bejahenden Ergebnis.⁹⁾

Die hier angestellten Überlegungen haben bereits gezeigt, dass nach Auffassung des VwGH das Abkommensrecht weder Rechtsgrundlage noch Schranke für den Progressionsvorbehalt ist. Daher ist es sinnvoll, sich auf die maßgebenden Regelungen des innerstaatlichen Rechts zu konzentrieren. Im Kern der Diskussion steht dabei § 1 Abs 4 Satz 1 EStG: „Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder

⁷⁾ *Lang in Klokcar/Knotzer*, SWI 2023, 589 (592).

⁸⁾ Vgl die Definition des § 98 Abs 1 Z 2 EStG; zur Kritik an diesem Steuertatbestand bereits *Lang*, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356 (356 ff), und jüngst *S. Bendlinger/Blum*, Der Verwertungstatbestand der beschränkten Steuerpflicht – kritische Würdigung und steuerpolitischer Reformaufruf, SWI 2024, 280 (280 ff).

⁹⁾ *Kerschner*, Die Anwendung eines Progressionsvorbehalts im Rahmen der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht, SWK 1/2/2025, 75 (75 ff).

einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben.“

Die hier dargelegten Argumente haben bereits gezeigt, dass auch im Fall der beschränkten Steuerpflicht der Progressionsvorbehalt Bedeutung erlangen kann. Wenn ein DBA die österreichische Bemessungsgrundlage beschneidet, sind in Österreich die nach § 98 EStG erfassten und nach diesem DBA befreiten Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Dies gilt jedenfalls auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach § 1 Abs 4 EStG optiert, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. Offen ist, ob in diesem Fall für die Berechnung des Steuersatzes nicht nur die Einkünfte nach § 98 EStG, sondern auch alle in- und ausländischen Einkünfte nach § 1 Abs 2 EStG heranzuziehen sind.

Am Beispiel des bereits erwähnten in Slowenien ansässigen Arbeitnehmers erläutert:

● **Ergänzung Beispiel 1**

Ergänzend soll angenommen werden, dass mindestens 90 % seiner gesamten Einkünfte auf seiner Tätigkeit in Graz beruhen und er zusätzlich zu den auf Maribor entfallenden Bezügen noch ein Gehalt aufgrund einer Tätigkeit in Ljubljana bezieht. Der Erfolg der in Ljubljana ausgeübten Arbeit ist nicht der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt. Daher löst sie keine beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG aus. Nach Art 15 DBA Slowenien hat Österreich weder für die Einkünfte aus Maribor noch für die aus Ljubljana ein Besteuerungsrecht. Lediglich die auf die Grazer Tätigkeit entfallenden Vergütungen dürfen in Österreich besteuert werden. Wenn der Steuerpflichtige in Österreich für die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig optiert, ändert dies nichts daran, dass die nach Anwendung des DBA verbleibende Bemessungsgrundlage nur aus den Einkünften aus Graz besteht. Weiterhin muss jedenfalls das auf die Tätigkeit in Maribor entfallende Gehalt bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt werden. Wenn die Option nach § 1 Abs 4 EStG aber zur Konsequenz hat, dass für Zwecke des Progressionsvorbehalts alle in § 1 Abs 2 Satz 2 EStG angesprochenen in- und ausländischen Einkünfte zu erfassen sind, müsste zusätzlich auch noch die auf die Tätigkeit in Ljubljana entfallende Vergütung bei der Ermittlung des Steuersatzes einbezogen werden.

Nahrung findet die Auffassung, dass im Fall einer Option nach § 1 Abs 4 EStG alle von § 1 Abs 2 Satz 2 EStG erfassten in- und ausländischen Einkünfte – und nicht nur die in § 1 Abs 3 Satz 2 EStG angesprochenen in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte – für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind, in der Begründung des VwGH-Erkenntnisses vom 25. 9. 2012, 2008/13/0201. Der VwGH stand damals vor der Herausforderung, einer neuen Facette der *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGH gerecht zu werden:¹⁰⁾ Unter bestimmten Voraussetzungen waren nunmehr auch Auslandsverluste nach der vom EuGH weiterentwickelten Judikatur zu berücksichtigen.¹¹⁾ Wenn die Option nach § 1 Abs 4 EStG geeignet sein sollte, diesen neuen unionsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, musste sie auch die Möglichkeit bieten, diese Verluste im Inland abzuziehen. Vor diesem Hintergrund sind die vom VwGH gewählten Formulierungen zu verstehen:

„Das Finanzamt verweist auf den mit dem Wort ‚soweit‘ eingeleiteten letzten Teil des § 1 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 und leitet daraus ab, auch die ‚unbeschränkte‘ Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beziehe sich ‚nur auf die inländischen Einkünfte im Sinne des § 98‘. Das Gesetz bringt dies nicht in der behaupteten Weise zum Ausdruck. Der Umstand, dass sie sich ‚nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte‘ bezieht, ist nach § 1 Abs. 3 zweiter Satz (und § 98 Abs. 1 erster Satz) EStG 1988 das Hauptmerkmal der beschränkten Steuerpflicht, von der ein Antrag, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt

¹⁰⁾ Zu den verschiedenen Volten der *Schumacker*-Judikatur des EuGH zuvor bereits kritisch *Lang*, Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende? RfW 2005, 336 (336 ff).

¹¹⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93: Der EuGH hat den Anwendungsbereich der *Schumacker*-Judikatur in den Urteilen EuGH 18. 7. 2007, *Lakebrink*, C-182/06, und EuGH 16. 10. 2008, *Renneberg*, C-527/06, erweitert.

zu werden, gerade wegführen soll, und der vom Finanzamt zitierte letzte Satzteil des ersten Satzes in § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist nur Teil der in diesem Absatz geregelten Voraussetzungen des Antrags. Er beschränkt seinem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang nach den Kreis der Staatsangehörigen der im ersten Satz umschriebenen Staaten, dem das Antragsrecht zugestanden wird (vgl. in diesem Sinn etwa Doralt, a.a.O., Tz 60: ‚In sachlicher Hinsicht müssen Einkünfte nach § 98 gegeben sein‘). Dem Finanzamt ist zuzugestehen, dass sein Verständnis der – in § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht weiter geregelten – Rechtsfolgen des Antrags [...] vielleicht auch den Vorstellungen der Redaktoren der Regelung [(..)] [entspricht]. Dies liegt [...] aber am Stand der Rechtsprechung des EuGH, bei dem sie eingeführt wurde. Ging es im Fall des in der Regierungsvorlage erwähnten ‚Schumacker-Urteils‘ des EuGH vom 14. Februar 1995, C-279/93, auf das der Gesetzgeber reagierte, um die Berücksichtigung der ‚persönlichen Lage‘ und des ‚Familienstands‘ eines Beziehers von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (..), so hat der EuGH in der in der Amtsbeschwerde zitierten Entscheidung vom 18. Juli 2007, C-182/06, Rs Lakebrink, und seither vor allem noch im Urteil vom 16. Oktober 2008, C-527/06, Rs Renneberg, klargestellt, dass ‚sich die im Urteil Schumacker entwickelte Rechtsprechung auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden bezieht, die weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmitgliedstaat gewährt werden‘ (vgl. Rz 63 und 70 des zuletzt zitierten Urteils). [...] Verluste wie die beim Mitbeteiligten in Deutschland eingetretenen sind nicht ohne Einfluss auf die ‚Steuerkraft‘, weshalb es dem Anliegen der zitierten Rechtsprechung des EuGH – und damit auch dem vom Gesetzgeber mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 verfolgten – entspricht, den unbeschränkt Steuerpflichtigen nach der österreichischen Rechtslage offenstehenden Ansatz im Ausland nicht berücksichtigter Verluste gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 auch in Fällen wie dem vorliegenden zuzulassen. Der Einleitungssatz des § 2 Abs. 8 EStG 1988 steht dem entgegen der in der Amtsbeschwerde vertretenen Auffassung nicht entgegen, weil im Ausland erlittene Verluste bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 zu berücksichtigen sind und die Regelung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 in dem Umfang, in dem dies im Sinne der zitierten Rechtsprechung des EuGH der Vermeidung indirekter Benachteiligungen dient, die Herbeiführung der gleichen Rechtsfolgen ermöglichen soll.“

Dieses VwGH-Erkenntnis hat die Frage aufgeworfen, ob aufgrund der vom VwGH angestellten Überlegungen davon auszugehen wäre, dass die Ausübung der Option gemäß § 1 Abs 4 EStG zu einer völligen Gleichstellung mit unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs 2 EStG führt, mit allen Vor- und Nachteilen, die damit verknüpft sind.¹²⁾ Verunsicherung hat insbesondere ausgelöst, dass in der Entscheidung hervorgehoben wurde, dass „ein Antrag, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, gerade [von dem Hauptmerkmal der beschränkten Steuerpflicht, nur mit den in § 98 EStG aufgezählten Einkünften steuerpflichtig zu sein] wegführen soll“.¹³⁾ Diese Aussage gab Anlass zur Vermutung, dass die Option nach § 1 Abs 4 EStG nicht nur teilweise von der beschränkten Steuerpflicht „wegführen“ soll, sondern dass sich die „beschränkte“ Steuerpflicht durch einen Antrag gemäß § 1 Abs 4 EStG in allen Fällen auf positive und negative ausländische Einkünfte erweitert und sich damit auf das gesamte Welteinkommen erstrecken könnte.¹⁴⁾ Das hätte bedeutet, dass der beschränkt Steuerpflichtige, der nach § 1 Abs 4 EStG zur Behandlung „als unbeschränkt steuerpflichtig“ optiert, uneingeschränkt zum unbeschränkt Steuerpflichtigen wird.¹⁵⁾

¹²⁾ Patloch/Petutschnig, Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich – Reform erforderlich? SWI 2013, 437 (437 ff); Dziurdz/Marchgraber, Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 527 (527 ff).

¹³⁾ Patloch/Petutschnig, SWI 2013, 437 (437 ff).

¹⁴⁾ Dziurdz/Marchgraber, SWI 2013, 527 (531).

¹⁵⁾ Dziurdz/Marchgraber, SWI 2013, 527 (531).

Der VwGH relativierte seine Überlegungen im Erkenntnis vom 3. 2. 2022, Ro 2021/15/0009, allerdings wiederum, indem er § 1 Abs 4 EStG wie folgt erläuterte:¹⁶⁾

„Durch diese Bestimmung erhalten beschränkt Steuerpflichtige ein ‚Wahlrecht [...], bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften eingeschränkt auf diese Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden; damit sollen dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile gewährt werden, die ansonsten nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehen‘ (Millauer in Doralt, EStG, 9. Lfg, Rz 58). [...] § 1 Abs. 4 EStG 1988 wurde ursprünglich mit dem EU-Abgabenänderungsgesetz, [...] in das EStG eingeführt. Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage streichen dabei unter Hinweis auf diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH hervor, dass mit dem Wahlrecht – bei Vorliegen der darin formulierten Voraussetzungen – den beschränkt Steuerpflichtigen ‚die Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht‘ eröffnet werden sollen (498 BlgNR 20. GP S 6): ‚Den im Inland tätigen Staatsangehörigen eines EU-Mitgliedstaates oder – wegen der dem Art. 48 EG-Vertrag analogen Bestimmung des Art. 28 EWR-Abkommen – eines (anderen) EWR-Staates sollen daher unter den im Gesetz angeführten Voraussetzungen die Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht zustehen.‘“

Im konkreten Fall hatte der VwGH zu beurteilen, welche Auswirkungen die Ausübung der Option gemäß § 1 Abs 4 EStG auf die Berechnungsbestimmungen der Negativsteuer nach § 33 Abs 8 EStG hat. Die maßgebende Vorschrift des § 33 Abs 8 Z 4 EStG lautet wie folgt: *„Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer gemäß Z 1 bis 3 wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln.“* Den Gesetzesmaterialien zufolge sollen nach Sinn und Zweck der Negativsteuer davon die Bezieher niedriger Einkommen profitieren:¹⁷⁾ *„Ist der Steuerpflichtige von einer Steuerbefreiung auf Grund zwischenstaatlicher Verträge oder anderer völkerrechtlicher Privilegien begünstigt, soll es nur insoweit zu einer Gutschrift kommen, als das Einkommen auch unter Berücksichtigung dieser steuerbefreiten Beträge unter der Besteuerungsgrenze bleibt.“*

Der VwGH argumentierte folgendermaßen:¹⁸⁾

„Die revisionswerbenden Parteien meinen, die tschechischen Einkünfte des Zweitrevisionswerbers könnten nicht als ‚auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte‘ iSd § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 gelten, weil Österreich für sie ohnedies kein Besteuerungsanspruch zukomme. [...] Mit dieser isolierten Betrachtung des § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 verkennen sie allerdings das Zusammenspiel von § 1 Abs. 4 und § 33 Abs. 8 EStG 1988. Die Ausübung des Antragsrechts nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 führt nämlich dazu, dass im Wege einer gesetzlichen Fiktion für die Inanspruchnahme von Begünstigungen von einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich auszugehen ist (als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt‘), unabhängig davon, dass in sachlicher Hinsicht nur die Einkünfte gemäß § 98 EStG 1988 der österreichischen Besteuerung unterliegen. [...] § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988, der sich selbst unmittelbar an unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 wendet, muss im Sinne einer allgemeinen unbeschränkten Steuerpflicht angewendet werden. Wäre der die Option ausübende beschränkt Steuerpflichtige tatsächlich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (als solcher hat er ja beantragt ‚behandelt zu werden‘), so wären die tschechischen Einkünfte im Revisionsfall – so sie in Österreich aufgrund einer abkommensrechtlichen Steuerfreistellung nicht unmittelbar Eingang in die Bemessungsgrundlage fänden – aufgrund § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 jedenfalls für die Berechnung der Negativsteuervoraussetzungen zu erfassen. Nichts anderes soll für beschränkt Steuerpflichtige iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 gelten.“

¹⁶⁾ Zur Relativierung des VwGH-Erkenntnisses vom 25. 9. 2012, 2008/13/0201, durch VwGH 3. 2. 2022, Ro 2021/15/0009, auch Kerschner, SWK 1/2/2025, 75 (81).

¹⁷⁾ ErlRV 848 BlgNR 22. GP, 5.

¹⁸⁾ VwGH 3. 2. 2022, Ro 2021/15/0009.

[...] Das bedeutet, es kann im Sinne der Teleologie des § 33 Abs. 8 EStG 1988 auch für beschränkt Steuerpflichtige nach einer Optionsausübung nur insoweit zu einer Einkommensteuergutschrift iSd § 33 Abs. 8 EStG 1988 kommen, als das Einkommen auch unter Berücksichtigung der nicht steuerbaren ausländischen Einkünfte unter der Besteuerungsgrenze bleibt. [...] Wie das BFG zu Recht ausgeführt hat, werden die tschechischen Einkünfte durch ihre Berücksichtigung nach § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 auch nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen, sondern – ähnlich der Anwendung eines Progressionsvorbehalts – lediglich bei der Berechnung der negativen Einkommensteuer iSd § 33 Abs. 8 EStG 1988 entsprechend mit einbezogen, womit beschränkt Steuerpflichtige iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 bloß in gleicher Weise wie unbeschränkt Steuerpflichtige an den ‚Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht‘ teilhaben (vgl. zur Berücksichtigung der gesamten ‚Steuerkraft‘ eines Steuerpflichtigen gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 auch VwGH 25. 9.2012, 2008/13/0201, betreffend zulässiger steuerlicher Berücksichtigung ausländischer Verluste).“

Der VwGH nutzte die Gelegenheit, um zu klären, dass von einer völligen Gleichstellung mit unbeschränkt Steuerpflichtigen im Fall der Ausübung der Option nach § 1 Abs 4 EStG nicht die Rede sein kann. Es geht vielmehr um die Erstreckung von „Begünstigungen“. Die Erweiterung des Umfangs der Steuerpflicht über § 98 EStG hinaus – wie sie im Erkenntnis vom 25. 9. 2012, 2008/13/0201, angeklungen ist – hat insoweit nur für negative Einkünfte Bedeutung.¹⁹⁾ In allen anderen Fällen ist die Bemessungsgrundlage auch bei Ausübung des Wahlrechts nach § 1 Abs 4 EStG eindeutig mit den unter § 98 EStG fallenden Einkünften begrenzt.

Der Bedeutung der eher am Rande erfolgten Erwähnung des Progressionsvorbehalts im Kontext der Berechnung der negativen Einkommensteuer ist nicht klar. Die in § 33 Abs 8 EStG geregelten Rückerstattungsvorschriften gehören – der Überschrift zu § 33 EStG zufolge – zu den Vorschriften über die „Steuersätze und Steuerbeträge“ und zum im dritten Teil des EStG geregelten „Tarif“. Sie haben daher mit dem Progressionsvorbehalt gemeinsam, dass sie nicht die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer betreffen. Der Progressionsvorbehalt ist ein Beispiel für eine Konstellation, in der ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, die nicht zur Bemessungsgrundlage gehören. Dies ist nach § 33 Abs 8 EStG in Hinblick auf die Einbeziehung der aufgrund „zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie[n] Einkünfte“ bei der Berechnung der Negativsteuer nicht anders.

Fraglich ist, ob der VwGH mit dem Vergleich mehr gemeint hat, und etwa in der Art eines *obiter dictum* andeuten wollte, dass die nach § 1 Abs 4 EStG verlangte Behandlung als „unbeschränkt steuerpflichtig“ auch für Zwecke des Progressionsvorbehalts zum Tragen kommt. Ein wesentlicher Unterschied zur Negativsteuer nach § 33 Abs 8 EStG ist jedenfalls, dass die Ausübung des Progressionsvorbehalts keine „Begünstigung“ ist. Gerade diesen Ausdruck hat der VwGH aber im Erkenntnis vom 3. 2. 2022, Ro 2021/15/0009, wiederholt iZm den Rechtsfolgen des § 1 Abs 4 EStG verwendet, auch um seine im früheren Erkenntnis vom 25. 9. 2012, 2008/13/0201, getroffenen Aussagen zu begrenzen. Die Einbeziehung der aufgrund „zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie[n] Einkünfte“ bei der Berechnung der Negativsteuer kann allenfalls dazu führen, dass die Rückerstattung geringer ausfällt oder ganz entfällt. Die Anwendung des § 33 Abs 8 EStG kann dem nach § 1 Abs 4 EStG optierenden beschränkt Steuerpflichtigen aber niemals zum Nachteil werden. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts ist das anders: Die Berücksichtigung der nicht von der beschränkten Steuerpflicht umfassten und in § 1 Abs 2 EStG angesprochenen in- und ausländischen Einkünfte bei der Steuersatzermittlung bewirkt im Regelfall eine höhere Besteuerung der unter § 98 EStG fallenden Einkünfte. Wenn man die als Rechtsfolge des § 1 Abs 4 EStG

¹⁹⁾ So auch Kerschner, SWK 1/2/2025, 75 (80).

vorgesehene Behandlung als „*unbeschränkt steuerpflichtig*“ auch auf die Berücksichtigung aller bei unbeschränkter Steuerpflicht erfassten Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehalts bezieht, kann von einer „*Begünstigung*“ nicht mehr die Rede sein.²⁰⁾

V. Zusammenfassende Würdigung

Die Rechtsprechung des VwGH hat von Anfang an klar gemacht, dass die Ausübung des Progressionsvorbehalts bei abkommensrechtlich befreiten Einkünften keine Frage des Abkommensrechts ist. Sie hängt ausschließlich vom innerstaatlichen Recht ab. Dementsprechend war es konsequent, dass der VwGH auch dann die Anwendung des Progressionsvorbehalts bejaht hat, wenn Österreich abkommensrechtlich bloß der Quellenstaat ist.

Angesichts der vom VwGH gewählten Begründung kann es auch keinen Unterschied machen, ob unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Auch im Fall beschränkter Steuerpflicht können DBA-Vorschriften Österreich daran hindern, alle nach § 98 EStG steuerpflichtigen Einkünfte zu besteuern. In diesem Fall sind die befreiten Einkünfte zur Ermittlung des Steuersatzes einzubeziehen.

Im Fall der Option nach § 1 Abs 4 EStG sind zumindest diese befreiten Einkünfte ebenfalls beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Ob auch jene Einkünfte einzubeziehen sind, die bei unbeschränkter Steuerpflicht zu versteuern wären, ist schwierig zu beurteilen: Dies wäre insoweit kein Systembruch, als auch dann nach wie vor höchstens die Einkünfte nach § 98 EStG die maßgebende Bemessungsgrundlage sind. Sieht man allerdings hinter der geltenden Fassung des § 1 Abs 4 EStG die Zielsetzung, nur die mit der unbeschränkten Steuerpflicht verbundenen „*Begünstigungen*“ auf die unter diese Vorschrift fallenden Steuerpflichtigen zu erstrecken, spricht dies dagegen, alle von § 1 Abs 2 EStG erfassten in- und ausländischen Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehalts einzubeziehen.

²⁰⁾ Vgl dazu auch – wenngleich mit kritischer Anmerkung – *Kerschner*, SWK 1/2/2025, 75 (79, FN 16). Zu den unionsrechtlichen Schranken ausführlich *Kofler*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung wirklich am Ende? SWI 2025, 239 (252 ff).

Alexander Zeiler^{*)}

Kommunalsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen

MUNICIPAL TAX AND TAX TREATIES

Austria levies a municipal tax on the total salaries and wages an enterprise pays to its employees. *Alexander Zeiler* examines the circumstances under which this municipal tax falls within the scope of tax treaties. In addition to a general analysis, this article specifically covers the application of the tax treaty between Austria and Germany, which contains a specific rule regarding the Austrian municipal tax. Moreover, the practical principles concerning the prevention of double taxation related to the municipal tax in cross-border situations are illustrated.

I. Die Kommunalsteuer im österreichischen Steuersystem

Da die historischen Wurzeln der Kommunalsteuer von entscheidender Bedeutung für die abkommensrechtliche Einordnung der Steuer sind, werden eingangs überblicksmäßig ihre Genese und aktuelle Ausgestaltung dargestellt.

^{*)} Alexander Zeiler, LL.M. ist Richter des Bundesfinanzgerichts.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

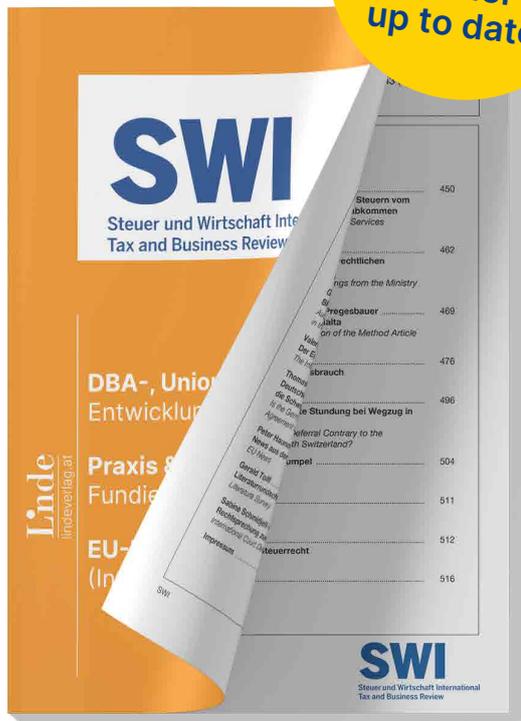
Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Der Kompass
für internationale Steuerfragen

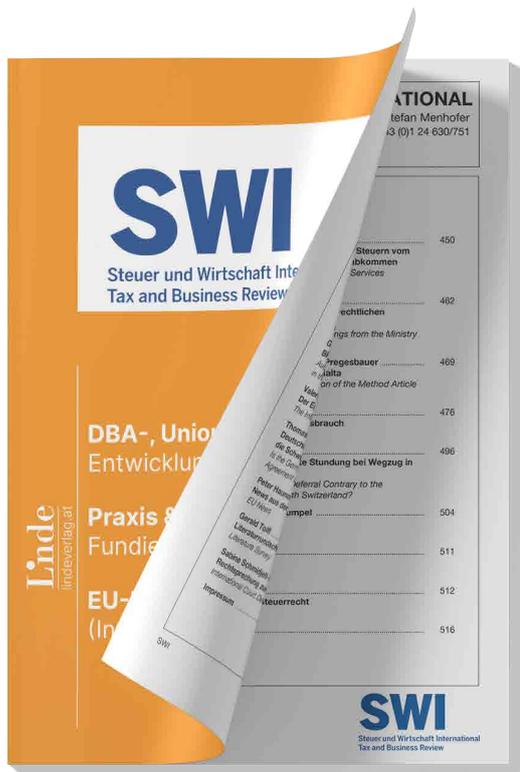
DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen



shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

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



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 350,30** (statt € 467,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

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