



Die Einkommensteuererklärung 2023 und der neue Progressionsvorbehalt für unbeschränkt Steuerpflichtige



© Mario Riener Fotografie

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 die jahrzentelange österreichische Verwaltungspraxis beendet, wonach die von einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person bezogenen Auslandseinkünfte nur dann für die Steuerbemessung der in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte herangezogen worden sind, wenn die Person nicht nur unbeschränkt steuerpflichtig, sondern aufgrund eines DBA auch in Österreich ansässig war. Ab der Veranlagung 2023 ist der Progressionsvorbehalt auch dann vorzunehmen, wenn eine im Ausland ansässige Person wegen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig ist.

1. Ansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (*Welteinkommen*). § 26 Abs. 1 BAO definiert den Begriff „Wohnsitz“ sehr weit. Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.¹ Subsidiäres Tatbestandsmerkmal ist der in § 26 Abs. 2 BAO definierte „gewöhnliche Aufenthalt“, den jemand dort hat, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des gewöhnlichen Aufenthalts tritt jedenfalls dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert, wobei sich in diesem Fall die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate erstreckt.² § 26 Abs. 2 BAO ermächtigt das BMF von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Eine Person kann *in mehreren Staaten mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig sein*, wenn sie auch die im nationalen Steuerrecht anderer Staaten relevanten Anknüpf-

ungsmerkmale für eine unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt, die sich am Innehaben eines Wohnsitzes, der Aufenthaltsdauer, der Staatsbürgerschaft oder zB. in den USA an den Besitz einer „Green Card“ orientieren können.

Um ein *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) anwenden zu können, bedarf es allerdings der Festlegung jenes Staates, dem die Rolle des *Ansässigkeitsstaates* zukommt, der deshalb zu einer „qualifizierten Welteinkommensbesteuerung“ berechtigt ist und jenes Staates, der als *Quellenstaat* (mit begrenzten Besteuerungsbefugnissen) gilt. Gemäß Art. 1 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)³ gilt ein DBA für Personen, die *in einem* oder *in beiden Vertragsstaaten ansässig* sind. Als „ansässig“ gilt gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA eine *natürliche Person*, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres gewöhnlichen Aufenthalts oder eines ähnlichen Merkmals (unbeschränkt) steuerpflichtig ist. Wird eine Person *in beiden DBA-Vertragsstaaten* nach den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst⁴, ist anhand der in Art. 4 Abs. 2 lit a) bis d) OECD-MA enthaltenen „*Tie-Breaker-Regelung*“ in subsidiärer Reihenfolge zu prüfen, in welchem Staat die Person ihre ständige Wohnstätte hat, sich ihr *Mittelpunkt der Lebensinteressen* befindet, der *gewöhnliche Aufenthalt* besteht oder die *Staatsbürgerschaft* welchen Staates die Person besitzt. Führt keines dieser Kriterien zu einer Lösung, müssen die zuständigen



Behörden der Vertragsstaaten die Frage in *gegenseitigem Einvernehmen* klären. In der Praxis kann die abkommensrechtliche Ansässigkeit üblicherweise anhand des „Mittelpunktes der Lebensinteressen“ bestimmt werden, der in jenem Staat gelegen ist, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.⁵

2. DBA-Verteilungsnormen und Methodenartikel

Steht die Ansässigkeit einer natürlichen Person fest, ist zu prüfen, welche der in den Art. 6 bis 21 OECD-MA vorgesehenen DBA-rechtlichen Verteilungsnormen auf die von der Person bezogenen Einkünfte anzuwenden ist und welcher Staat diese besteuern darf. Soweit Einkünfte *auch im Quellenstaat* besteuert werden dürfen (offene Verteilungsnorm), ist in weiterer Folge zu untersuchen, *welche Methode der Ansässigkeitsstaat anwenden muss*, um die dem anderen Staat (dem Quellenstaat) überlassenen Einkünfte von einer Doppelbesteuerung zu entlasten. Die Entlastung kann durch die *Befreiungsmethode* (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) oder durch die *Anrechnungsmethode* (Art. 23A Abs. 2 OECD-MA und Art. 23B Abs. 1 OECD-MA) erfolgen. Für „Aktiveinkünfte“ ist in den österreichischen DBA überwiegend die Befreiungsmethode vorgesehen.

3. Progressionsvorbehalt nur für den Ansässigkeitsstaat

Nach jahrzehntelanger österreichischer Verwaltungspraxis wurde *nur dem Ansässigkeitsstaat das Recht zugestanden*, die nach einem DBA gemäß Art. 23A Abs. 1 OECD-MA freizustellenden Einkünfte für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes mitzuberücksichtigen. *Unbeschränkte Steuerpflicht allein war dafür nicht ausreichend*.⁶ Nur dann, wenn unterjährig ein Ansässigkeitswechsel stattgefunden hat, aber durchgängig unbeschränkte Steuerpflicht bestand, wurde im Zuge der Jahresveranlagung ganzjährig der Progressionsvorbehalt hinsichtlich der Auslandseinkünfte vorgenommen.⁷ Diese Praxis wurde auch aus Art. 23A Abs. 3 bzw. Art. 23B Abs. 2 OECD-MA abgeleitet, worin es heißt, dass „Einkünfte... einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen ... der Person einbezogen werden“. Wenngleich der Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MA) die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt,⁸ hat die österreichische Finanzverwaltung nicht zuletzt aus standortpolitischen Überlegungen⁹ von einer solchen Möglichkeit in der Vergangenheit Abstand genommen.

4. Paradigmenwechsel durch die Rechtsprechung

Bereits im Mai 2000 ist das BFG¹⁰ im Fall der mehrjährigen Entsendung einer in der Slowakei ansässigen Person mit Wohnsitz in Österreich zu dem Schluss gekommen, dass sich der Steuertarif (§ 33 EStG) einer nach innerstaatlichem Steuerrecht

unbeschränkt steuerpflichtigen Person nach dem (Gesamt-)einkommen bemisst, worin der Progressionsvorbehalt innerstaatlich – unbeschadet der Regelung des § 33 Abs. 11 EStG – seine Rechtsgrundlage findet.¹¹ Aus dem österreichisch-slowakischen DBA (DBA-SK)¹², das bloß eine *Schrankenwirkung* entfaltet, lasse sich nichts Gegenteiliges ableiten. Auch nicht aus dem OECD-MA. Ganz im Gegenteil würde es der OECD-MK¹³ ausdrücklich zulassen, dass *auch der Quellenstaat* in Anwendung seines nationalen Steuerrechts einen Progressionsvorbehalt geltend machen kann. Auch aus § 3 EStG, der ausdrücklich regelt, in welchen Fällen auf steuerfreie Einkünfte der Progressionsvorbehalt anzuwenden ist und in welchen nicht, und steuerbefreite Einkünfte überwiegend aus dem Progressionsvorbehalt ausnimmt, kann nach Ansicht des BFG nicht auf die Nichtanwendbarkeit eines Progressionsvorbehalts bei Befreiungen, die nicht von § 3 EStG umfasst sind, geschlossen werden. Wenngleich gegen die Entscheidung des BFG die Revision zugelassen wurde, ist eine solche (wohl wegen Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen) nicht eingebracht worden.

“

Der Progressionsvorbehalt ist in Österreich nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Er ergibt sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des EStG und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Der VwGH hatte sich allerdings im September 2022¹⁴ mit der deckungsgleichen Frage auseinanderzusetzen, bei der es um eine aufgrund des DBA-Türkei (DBA-TR)¹⁵ in der Türkei ansässige Person mit (unbeschränkte Steuerpflicht auslösendem) inländischem Zweitwohnsitz ging, die neben Inlandseinkünften aus nichtselbstän-

diger Arbeit auch Einkünfte aus der Türkei und aus Drittstaaten bezogen hatte. Der VwGH löste die Frage anhand von *drei Schritten*:

a) Ermittlung der Steuerpflicht nach österreichischem Steuerrecht

Im ersten Schritt sind die nach den Bestimmungen des EStG in Österreich *steuerpflichtigen Einkünfte* zu ermitteln und der Steuersatz, der nach dem (Gesamt-)einkommen zu berechnen ist.¹⁶ Bei der Beurteilung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts muss zunächst der *Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht* ermittelt werden, was bedeutet, dass gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG bei unbeschränkter Steuerpflicht das Welteinkommen zur Tarifbemessung heranzuziehen ist. Auf Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Vom Welteinkommen sind die (innerstaatlich) gemäß § 3 EStG steuerfreien Einkünfte auszunehmen, die auch nicht die Höhe des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes beeinflussen, soweit nicht das Gesetz (zB. § 3 Abs. 3 EStG) diesbezüglich eine Sonderregelung vorsieht. In den EStR findet sich auch ein Berechnungsschema.¹⁷ Ausländische Einkünfte, die als inländische Einkünfte nicht progressionserhöhend wären (zB. Kapitalerträge oder Gewinne aus Veräußerung von Immobilien) wirken sich im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht aus.

Der *Progressionsvorbehalt* ist in Österreich *nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt*. Er ergibt sich zwangsläufig aus den Bestim-



mungen des EStG (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der *Gleichmäßigkeit der Besteuerung*.¹⁸

b) Schrankenwirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens

Ein DBA entfaltet insofern eine *bloße Schrankenwirkung*, als ein solches bilaterales Steuerabkommen eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzt. Es soll aber nicht dazu dienen, einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen vor der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen. Ein DBA steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht entgegen, was auch im OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA und im Schrifttum zum Ausdruck gebracht worden ist.¹⁹ Auch aus den Materialien zu dem im konkreten Fall relevanten DBA-TR lässt sich nichts anderes ableiten. Demnach ist der Methodenartikel (Art. 22 DBA-TR bzw Art. 23 OECD-MA) so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt *weder eingeräumt wird, noch verboten* ist. DBA-Bestimmungen, die einen Progressionsvorbehalt zulassen, haben daher *nur klarstellenden Charakter*.²⁰

c) Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf die inländischen Einkünfte

Da nach österreichischem Recht bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzuziehen sind und das DBA-TR dem nicht entgegensteht, errechnet sich die Einkommensteuer durch Multiplikation der DBA-rechtlich Österreich zur Besteuerung überlassenen Inlandseinkünfte mit dem Steuersatz, der auf das Welteinkommen entfällt.

Inzwischen ist das BFG in mehreren Erkenntnissen dieser Rechtsprechung des VwGH gefolgt.²¹

5. Progressionsvorbehalt und Unionsrecht

In gerichtlichen Entscheidungen war regelmäßig auch die Frage der Zulässigkeit des Progressionsvorbehalts aus der Sicht des *Unionsrechts* ein Streitgegenstand. Ohne den Grund für ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH zu sehen, kamen BFG und VwGH zu dem Schluss, dass ein DBA nicht dazu dienen soll, einen im Inland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen vor der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen.²² Dem Steuerpflichtigen soll bei Bezug steuerfreier Einkünfte *weder ein Steuersatzvorteil noch ein Steuersatznachteil entstehen*. Der Progressionsvorbehalt dient gerade der *Gleichbehandlung* in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger mit grenzüberschreitenden Einkünften einerseits und mit bloß innerstaatlichen Einkünften andererseits. Das stellt für sich *keine Benachteiligung* von Steuerpflichtigen dar, die auch in einem EU-Mitgliedstaat Einkünfte erzielen.²³ Vielmehr wird dadurch eine *Inländerdiskriminierung* vermieden.²⁴ Auch der EuGH hat dagegen keine Be-

denken, solange die Wirkungen eines solchen Einschlusses *nicht zu einer unionsrechtswidrigen diskriminierenden Besteuerung* führen.²⁵ Letztlich stellt der Progressionsvorbehalt einen Ausgleich für den sich wegen der Nichtbesteuerung ausländischer Einkünfte im Inland ergebenden Progressionsvorteil dar. Der Progressionsvorbehalt bewirkt zwar eine *steuerliche Mehrbelastung*, aber keine Doppelbesteuerung. Ausländische Einkünfte werden nicht ein zweites Mal besteuert. Es wird lediglich die Steuerleistung von Inlandseinkünften dem österreichischen Steuerniveau angepasst.²⁶

6. Die Reaktion der Finanzverwaltung

Im Zuge des EStR-Wartungserlasses 2023²⁷ hat das BMF die Rechtsprechung des VwGH umgesetzt. Es wurde in den EStR festgehalten, dass die im innerstaatlichen Recht normierte Verpflichtung, die Auslandseinkünfte für die Steuersatzermittlung heranzuziehen, durch die von Österreich abgeschlossenen DBA nicht derogiert wird. Der österreichische Tarif wird auf das gesamte Welteinkommen angewandt, der sich daraus ergebende Durchschnittsteuersatz auf die Inlandseinkünfte.²⁸

Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes steht auch *nicht im Ermessen der Finanzbehörde*, selbst wenn die dem Art. 23A Abs. 3 OECD-MA bzw Art. 23B Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Regelung als „*Kann-Bestimmung*“ formuliert ist, sondern ist zwingende Folge des EStG.²⁹

Ist ein Progressionsvorbehalt in einem DBA nicht erwähnt, kann damit lediglich konstatiert werden, dass er weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde.³⁰

Ab der Veranlagung 2023 soll bei unbeschränkter Steuerpflicht der Progressionsvorbehalt also nicht nur dann angewendet werden, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist, sondern auch dann, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist.³¹

Auf die Einkünfte *beschränkt steuerpflichtiger Personen* oder jenen, die aufgrund der *Zweitwohnsitzverordnung*³² nur als beschränkt steuerpflichtig behandelt werden, kann kein Progressionsvorbehalt wahrgenommen werden.³³ Deshalb wird die Zweitwohnsitzverordnung, die es unter gewissen Voraussetzungen ermöglicht, trotz inländischem Wohnsitz als beschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, ab der Einkommensteuer-Veranlagung 2023 aus ihrem Dornröschenschlaf geküsst werden.

Bei einem *unterjährigen Wechsel* der Ansässigkeit, aber Beibehalt der unbeschränkten Steuerpflicht, sind bei Besteuerung der Inlandseinkünfte auch die im Ausland erwirtschafteten Einkünfte einzubeziehen.³⁴ Nur bei *Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht* wären *zwei getrennte Veranlagungszeiträume* gegeben und auch zwei verschiedene Steuererklärungen (Formular „E1“

“

Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen kommt ab der Veranlagung für das Jahr 2023 der Progressionsvorbehalt hingegen auch für durch privilegienrechtliche Abkommen befreite Einkünfte zur Anwendung, sofern das jeweilige Abkommen dies nicht verbietet.



und Formular „E7“) einzureichen. In letzterem Fall wären die Auslandseinkünfte nicht progressionswirksam zu erfassen.³⁵

Der Umstand, dass *völkerrechtlich privilegierte Personen*, nach der Wiener Diplomatenkonvention, der Wiener Konsularkonvention oder aufgrund von Amtssitzabkommen vom Progressionsvorbehalt ausdrücklich ausgeschlossen sind, ändert nichts an dieser Beurteilung, da dieser Personenkreis idR nicht als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird.³⁶ Bei Angehörigen der ausländischen diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen, die wie *beschränkt Steuerpflichtige* zu behandeln sind³⁷, wird *mangels unbeschränkter Steuerpflicht kein Progressionsvorbehalt* wahrgenommen. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen kommt ab der Veranlagung für das Jahr 2023 der Progressionsvorbehalt hingegen auch für durch privilegierten-rechtliche Abkommen (zB. Wiener Diplomatenkonvention, Wiener Konsularkonvention oder Amtssitzabkommen) befreite Einkünfte zur Anwendung, sofern das jeweilige Abkommen dies nicht verbietet. Der Progressionsvorbehalt wird auch wahrgenommen, wenn das jeweilige Abkommen keine Aussagen dazu enthält.³⁸

Die Berechnung der auf die abkommensrechtlich Österreich zugeordneten Einkünften entfallenden Steuer ist in den EStR ausführlich geregelt.³⁹ Ausländische Steuern entfalten aufgrund des Abzugsverbotes in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG keine progressionsmindernde Wirkung.⁴⁰

7. Einkommensteuererklärung 2023 mit Auslandseinkünften

Sind im Einkommen einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person ausländische Einkünfte enthalten, besteht *Veranlagungspflicht*. Denn zu den in § 41 Abs. 1 Z 1 EStG genannten „*anderen Einkünften ... deren Gesamtbetrag 750 Euro übersteigt ...*“ zählen auch solche, die aufgrund eines DBA zwar einem anderen Staat zur Besteuerung zugewiesen sind, bei der österreichisch Besteuerung jedoch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden müssen.⁴¹ Die progressionswirksamen Auslandseinkünfte sind in das Formular „E1“ unter KZ 440 („*In den Einkünften sind nicht enthalten: Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite positive Auslandseinkünfte, die nicht in Kennzahl 454 der Beilage L1i enthalten sind*“), aufzunehmen.

Eine Veranlagung gemäß § 41 EStG kann auch *nur zwecks Vornahme eines Progressionsvorbehalts* durchgeführt werden.⁴² Werden allerdings ausländische Einkünfte aufgrund eines DBA überhaupt nicht – also auch nicht für Zwecke des Progressionsvorbehalts – bei der Veranlagung erfasst, sind sie auch nicht für die Frage des Überschreitens der Veranlagungsgrenze von Bedeutung.⁴³ Das wären zB. Gewinne aus der Veräußerung einer in einem anderen Staat gelegenen Immobilie, die abkommensrechtlich von der Besteuerung in Österreich freizustellen ist,

die in Österreich keinem progressiven Steuertarif, sondern der pauschalen Immo-Estunterliegen würden.

Bislang war eine Einkommensteuererklärung für unbeschränkt steuerpflichtige Personen bei Bezug von im Ausland steuerpflichtigen bzw in Österreich nach einem DBA steuerbefreiten Auslandseinkünften nur dann verpflichtend abzugeben, wenn Österreich zugleich Ansässigkeitsstaat iSd Art. 4 OECD-MA war. Ab der Veranlagung 2023 steht der Steuerberater vor der Herausforderung prüfen zu müssen,

a) ob eine DBA-rechtlich in einem anderen Staat ansässige Person kraft eines Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthalts *in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig* ist und

b) wenn das der Fall ist, zu hinterfragen, welche *progressionswirksame Einkünfte* die Person aus ihrem *Ansässigkeitsstaat* oder aus *Drittstaat* bezogen hat.

In der Regel werden *Steuernachzahlungen* die Folge sein.

8. Finanzstrafrechtliche Aspekte

Die Nichtberücksichtigung von Auslandseinkünften für Zwecke des Progressionsvorbehalts kann empfindliche Säumnisfolgen nach sich ziehen. Das

BFG⁴⁴ hat beispielsweise im Fall der Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung durch eine in Österreich ansässige Pensionistin mit einer Inlandspension von 24.000 Euro und einer nach dem DBA-Deutschland (DBA-DE) in Deutschland steuerpflichtigen Pension von 6.000 Euro, die gemäß Art. 23 Abs. 2 lit a DBA-DE steuerfrei zu stellen war und für Zwecke des Progressionsvorbehalts in Österreich in Verletzung der *abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht* nicht erklärt worden ist, den Tatbestand der Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG als erfüllt angesehen und eine 10-jährige Verjährungsfrist angenommen. Im konkreten Fall ist der Bezug der deutschen Pension der österreichischen Finanzverwaltung aufgrund des in der *EU-Amtshilferichtlinie vorgesehenen automatischen Informationsaustauschs* bekannt geworden.⁴⁵ ■



Die Nichtberücksichtigung von Auslandseinkünften für Zwecke des Progressionsvorbehalts kann empfindliche Säumnisfolgen nach sich ziehen.



- 1 Bendlinger, *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*³ (2018), 9 ff.
- 2 Bendlinger, *Auslandsentsendungen* (2018), 20.
- 3 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version (21.11.2017).
- 4 FG Baden-Württemberg, *Urt. v. 4.8.2022 – 1 K 2898/21*.
- 5 *Ismet/Blank in Vogel/Lehner, DBA Kommentar*⁷ (2021), Rz 190 ff.
- 6 *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht idF 47. Lfg (Stand 2.1.2022)*, Rz 43 f. zu Z 23.; EAS 1332 v. 30.9.1998; EAS 2331 v. 27.5.2003; EAS 2588 v. 24.3.2005; EAS 2902 v. 11.12.2007.
- 7 EAS 2372 v. 11.11.2003; EAS 2588 v. 24.3.2005; EAS 2897 v. 29.10.2007.
- 8 Tz 56 zu Art. 23 OECD-MA: „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.“
- 9 *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht*, Rz 44.
- 10 BFG 14.5.2000, RV/7100310/2020.
- 11 VwGH 27.9.2010, 2010/15/0021; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0021.
- 12 BGBl 1979/39 idF I 1994/1046 und III 2918/93.
- 13 Tz 56 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.
- 14 VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067-5, Vorinstanz BFG 18.3.2021, RV/7100347/2021; *Deutsch, Progressionsvorbehalt: uneingeschränkte Anwendung bei unbeschränkter Steuerpflicht*, BFGjournal 2022, 336; *Kerschner, VwGH zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt steuerpflichtigen „DBA-Ausländern“*, ÖStZ 2022, 627 (627 ff.); *Klokar/Knotzer, SWI-Jahrestagung: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich*, SWI 2023, 589 (589 f.); *Rosenberger/Bendlinger, Update aus dem internationalen Steuerrecht*, SWK 2023, 535 (536); *Rzeszut/Peter, VwGH: Progressionsvorbehalt auch anwendbar, wenn Österreich der Quellenstaat ist*, SWK 2023, 25 (26 ff.); *Schohaj, Steueranspruch nach innerstaatlichem Recht und Schrankenwirkung von Doppelbesteuerungsabkommen*, BFGjournal 2023, 157 (157 f.); *Schuster, VwGH: Der Progressionsvorbehalt für unbeschränkt Steuerpflichtige*, ZSS 2023, 30 (30 ff.).
- 15 BGBl III 2009/96.
- 16 VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021.
- 17 EStR 2000, Rz 7598.
- 18 EStR 2000, Rz 7589.
- 19 *Wassermeyer, Doppelbesteuerung*, Art. 23A, Rz 122 mwN.
- 20 *Schmidjell-Dommes, VwGH: Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – Progressionsvorbehalt im Ansässigkeitsstaat ist unionsrechtlich zulässig*, SWI 2021, 551 (551 f.).
- 21 BFG 8.11.2022, RV/7101903/2021; BFG 22.11.2022, RV/2100636/2021.
- 22 BFG 23.8.2022, RV/5101319/2019 unter Verweis auf VwGH 14.12.2006, 2005/15/0099 und VwGH 10.5.2021, Ra 2020/15/0111.
- 23 VwGH 10.5.2021, RA 2020/15/0111.
- 24 *Pacher, BFG zur Unionsrechtskonformität eines Progressionsvorbehalts*, Lexis360, Rechtsnews 33323 v. 25.11.2022.
- 25 EuGH 14.3.2019, C-174/18, *Jacob und Lennertz*, Rn 30.
- 26 BFG 18.10.2022, RV/7102811/2022.
- 27 *Einkommensteuerrichtlinien – Wartungserlass 2023*, BMF - IV/6 (IV/6), GZ 2023-0.039.376 (31.3.2023).
- 28 EStR 2000, Rz 19.
- 29 EStR 2000, Rz 7591.
- 30 EStR 2000, Rz 7592.
- 31 EStR 2000, Rz 7592.
- 32 BGBl III 528/2003.
- 33 EStR 2000, Rz 7595.
- 34 EStR 2000, Rz 7597; BFG 13.9.2023, RV/7102146/2023.
- 35 *Kollruss, Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht und Unionsrecht*, SWI 2023, 311 (311 ff.):
- 36 EStR 2000, Rz 7597a.
- 37 EStR 2000, Rz 326.
- 38 EStR 2000, Rz 7597a.
- 39 EStR 2000, Rz 7598 ff.
- 40 EStR 2000, Rz 7602.
- 41 EStR 2000, Rz 7603; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001; BFG 9.1.2023, RV/7103643/2023
- 42 EStR 2000, Rz 7604 unter Verweis auf VfGH 10.3.1967, B 213/66.
- 43 EStR 2000, Rz 7604.
- 44 BFG 29.4.2023, RV/7100535/2021.
- 45 BGBl I 112/2012 in aktueller Fassung.