

INBOUND-FALL

Anwendung des Progressionsvorbehalts bei grenzüberschreitenden Einkünften – Teil 2

von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert und B. Sc. Philip Poerschke, beide Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

Im ersten Teil dieser zweiteiligen Beitragsserie (PIStB 20, 348) wurde die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Outbound-Fall detailliert dargestellt und die sich daraus ergebenden Besonderheiten bei EU-/EWR- sowie Drittstaaten-Konstellationen erläutert. Nachfolgend wird gezeigt, dass die Regelungen zur indirekten Berücksichtigung ausländischer Einkünfte auch beim Inbound-Fall im Dreieckssachverhalt zu speziellen Ergebnissen führen. |



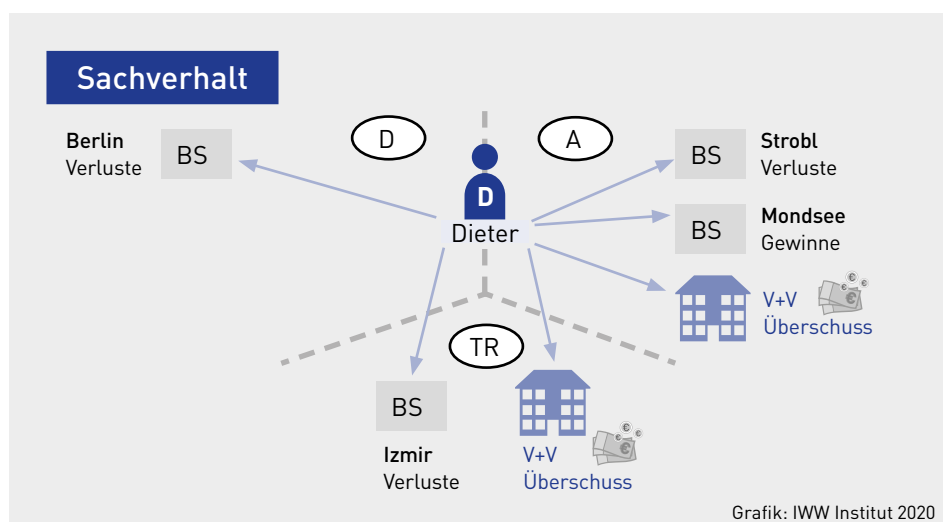
ARCHIV
Ausgabe 12 | 2020
Seite 348

1. Fallabwandlung

■ Sachverhalt

Dieter wohnt unter der Woche in einer sehr bescheidenen, recht heruntergekommenen, aber günstig gemieteten Wohnung in der Nähe seiner Berliner Geschäftsleitungsbetriebsstätte, um „nah am Puls zu sein“. An Wochenenden sowie Feiertagen begibt er sich umgehend in sein Haus im Salzkammergut, um der tristen Bleibe und der Hektik der Großstadt zu entkommen. Seine sozialen Kontakte hat er ebenfalls in Oberösterreich, da ihm die Mentalität der Großstädter etwas zu rau ist. Ansonsten ist der Sachverhalt grundsätzlich identisch mit dem im ersten Teil dargestellten Ausgangssachverhalt: Dieter hat sich auf den Handel mit Sportwaffen sowie Angelbedarf spezialisiert. Neben dem Stammhaus in Berlin betreibt Dieter weitere Vertriebsniederlassungen in Strobl (Österreich, A) und Izmir (Türkei, TR), um den Menschen vor Ort seine Passion näherzubringen. Beide Niederlassungen erwirtschaften allerdings zurzeit Verluste. Als Standortinnovation betreibt er auf dem Mondsee (Österreich) ein am Steg verankertes Hausboot, auf dem er ausschließlich Anglerbedarf verkauft. Diese Betriebsstätte ist richtig erfolgreich und generiert entsprechende Gewinne. Des Weiteren vermietet Dieter eine Eigentumswohnung in Salzburg sowie eine Ferienwohnung in Izmir, aus denen er erfreuliche Überschüsse erzielt.

Einzelunternehmer
hat Wohnung in
Berlin und Haus in
Oberösterreich



2. Nationale Steuerpflicht

Auch wenn Dieters Wohnung in Berlin nunmehr klein und schäbig ist, vermittelt sie ihm doch einen Wohnsitz. Dieter ist also aufgrund seiner Wohnsitze in Deutschland und Österreich weiterhin in beiden Staaten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 8 AO bzw. § 1 Abs. 2 EStG-A i. V. m. § 26 Abs. 1 und 2 BAO-A). In der Türkei ist er weiterhin beschränkt steuerpflichtig mit seinen dort erzielten inländischen Einkünften.

3. Abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte

Wie im Ausgangsfall kann Dieter alle drei für seinen Sachverhalt relevanten DBA in Anspruch nehmen. Zudem ist er in Bezug auf die Türkei abkommensrechtlich sowohl in Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA D/TR als auch in Österreich gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA A/TR ansässig (daher ergeben sich bezüglich dieser DBA auch keine Änderungen gegenüber dem Ausgangssachverhalt aus Teil 1).

3.1 Anwendung des DBA A/TR

Die von Dieter durch die Vermietung der in Izmir belegenen Immobilie erzielten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen werden nach Art. 6 DBA A/TR dem Belegenheitsstaat, also der Türkei, zugewiesen. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung wird gemäß Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) DBA A/TR durch die Freistellungsmethode umgesetzt. Die damit in Österreich freigestellten Einkünfte wirken sich jedoch durch den Progressionsvorbehalt gemäß Art. 22 Abs. 1 Buchst. d) DBA A/TR indirekt auf die österreichische Steuer aus. Die Mieteinkünfte aus der Immobilie in Salzburg fallen **nicht** unter Art. 6 DBA A/TR, sondern unter Art. 21 Abs. 1 DBA A/TR (Andere Einkünfte) und dürfen daher ausschließlich von Österreich besteuert werden.

Beachten Sie | Art. 6 DBA erfasst lediglich solche Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das im **anderen** Vertragsstaat belegen ist.

Unternehmensgewinne dürfen gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA A/TR grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden, es sei denn die Geschäftstätigkeit wird durch eine im anderen Vertragsstaat, also der Türkei, belegene Betriebsstätte ausgeübt. Sofern sie durch eine solche Betriebsstätte ausgeübt wird, dürfen die dort erzielten Einkünfte im Betriebsstättenstaat besteuert werden.

Bei alleiniger Betrachtung des DBA A/TR wird somit Österreich für die Betriebsstätteneinkünfte in Österreich und Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zugewiesen. Da Dieter seine Geschäfte in der Türkei durch die in Izmir belegene Vertriebsstätte ausübt, dürfen diese Einkünfte hingegen in der Türkei besteuert werden. Wie bei den Immobilieneinkünften wird die Doppelbesteuerung auch bei Unternehmenseinkünften gemäß Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) i. V. m. Buchst. d) DBA A/TR durch die Freistellung unter Progressionsvorbehalt vermieden.

Unbeschränkte Steuerpflicht in D und A, beschränkte Steuerpflicht in der TR

Mieteinkünfte aus A sind andere Einkünfte nach Art. 21 DBA

Betriebsstättenprinzip greift für Einkünfte aus der TR

3.2 Anwendung des DBA D/TR

Auch gemäß Art. 6 Abs. 1 DBA D/TR können Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das in der Türkei liegt, vom Belegenheitsstaat besteuert werden. Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung ebenfalls, indem es die Einkünfte aus der Vermietung gemäß Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/TR unter Progressionsvorbehalt freistellt. Die Einkünfte aus der Immobilie in Salzburg fallen wiederum nicht unter Art. 6, sondern unter Art. 21 Abs. 1 DBA D/TR (sonstige Einkünfte).

Für die Betriebsstätteneinkünfte in Österreich und Deutschland wird bei ausschließlicher Anwendung des DBA D/TR Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zugewiesen (Art. 7 Abs. 1 DBA D/TR). Da die Geschäftstätigkeit in der Türkei durch die in Izmir belegene Betriebsstätte ausgeübt wird, dürfen diese Betriebsstätteneinkünfte in der Türkei besteuert werden. Deutschland vermeidet, analog zu den Immobilieneinkünften, die Doppelbesteuerung gemäß Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/TR durch die Freistellung unter Progressionsvorbehalt. Somit unterliegen die Betriebsstätteneinkünfte nur der Besteuerung in der Türkei. Gleichwohl werden auch die negativen Betriebsstätteneinkünfte von Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

3.3 Anwendung des DBA D/A

Das DBA D/A ist nunmehr anders als im ersten Teil (Outbound-Fall) anwendbar. Dieter ist auch in diesem Fall aufgrund seiner Wohnsitze in beiden Vertragsstaaten ansässig (Art. 4 Abs. 1 DBA D/A). Daher muss wiederum mit Hilfe der Tie-Breaker-Regel (Art. 4 Abs. 2 DBA D/A) schrittweise geprüft werden, in welchem der beiden Staaten er als ansässig gilt (Fiktion):

Dies ist nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/A der Staat, in dem Dieter über eine ständige Wohnstätte verfügt. Der Wohnsitz im Salzkammergut erfüllt die Anforderungen an eine Wohnstätte. Dies ist bei der Bleibe in Berlin schon eher fraglich. Selbst wenn man auch für diesen Wohnsitz eine Wohnstätte bejahen würde, wäre im zweiten Schritt der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu prüfen. Da seine persönlichen Beziehungen im Salzkammergut deutlich enger sind als in Berlin und die wirtschaftlichen Beziehungen gleichermaßen in beiden Regionen existieren, gilt er im Rahmen einer wertenden Betrachtung für die Anwendung des DBA D/A als in Österreich ansässig.

Abkommensrechtlich erzielt damit nunmehr ein in Österreich Ansässiger Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Unternehmensgewinne:

- Art. 6 DBA D/A erfasst lediglich solche Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das im anderen Vertragsstaat belegen ist. Dies trifft weder auf die Immobilie in der Türkei noch auf die in Österreich zu. Daher greift hier nicht Art. 6, sondern Art. 21 Abs. 1 DBA D/A. Diese Auffangnorm weist allein dem Ansässigkeitsstaat Österreich das Besteuerungsrecht zu.
- Nach Art. 7 Abs. 1 DBA D/A werden die Unternehmensgewinne grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers besteuert, es sei denn, er betreibt eine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland).

Einkünfte aus Immobilie in A als sonstige Einkünfte

Betriebsstättenverluste (TR) fallen in D grds. unter den Progressionsvorbehalt

Nach Tie-Breaker-Regel gilt Dieter als in A ansässig

Immobilieninkünfte aus A und TR fallen unter Art. 21 Abs. 1 DBA D/A

Damit werden nach dem DBA D/A die deutschen Betriebsstättengewinne in Österreich nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/A unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

4. Anwendung des Progressionsvorbehalts

An dieser Stelle wird Steuerberatung zur gefahrgeneigten Arbeit. Im Vergleich zum Ausgangssachverhalt (s. Teil 1, Kudert/Poerschke, PISStB 20, 348) ändert sich zwar im Ergebnis nicht die abkommensrechtliche Zuteilung der Besteuerungsrechte. Weil aber nunmehr nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/A Österreich als Ansässigkeitsstaat gilt, ergibt sich Folgendes:

- Für die Einkünfte in Österreich greift aus deutscher Perspektive die Freistellung nicht mehr aus dem Methodenartikel Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA D/A, sondern aus der Verteilungsnorm selbst, also aus Art. 7 Abs. 1 (Unternehmensgewinne) bzw. Art. 21 Abs. 1 (andere Einkünfte) DBA D/A.
- Auch die in der Türkei erzielten Einkünfte fallen nunmehr unter Art. 7 Abs. 1 bzw. 21 Abs. 1 DBA D/A. Damit verliert Deutschland an den Einkünften aus der Türkei bereits nach dem DBA D/A das Besteuerungsrecht. Die deutsche Freistellung der in der Türkei erzielten Einkünfte nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/TR ist somit eigentlich obsolet.

4.1 Progressionsvorbehalt in Deutschland

Folglich stellt sich die Frage, ob diese Einkünfte dann überhaupt noch von § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG erfasst werden. Die Antwort der Rechtsprechung ist eindeutig.

MERKE | Die Anwendung des § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG erfolgt nicht nur, wenn die Einkünfte aufgrund der Anwendung der Freistellungsmethode im Methodenartikel steuerfrei sind. Vielmehr greift der Progressionsvorbehalt auch, wenn bereits die Verteilungsnorm das alleinige Besteuerungsrecht abschließend dem anderen Vertragsstaat zuweist (vgl. BFH 14.7.10, XR 37/08, m. w. N).

Damit ist in Deutschland der Progressionsvorbehalt wie im Ausgangssachverhalt (s. Teil 1, Kudert/Poerschke, PISStB 20, 348) zu berücksichtigen. Dieter unterliegt in Deutschland mit seinen Einkünften aus dem Berliner Stammhaus der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht. Aus deutscher Sicht sind alle ausländischen Einkünfte abkommensrechtlich freigestellt, aber nur die guten Betriebsstättengewinne aus Österreich (Mondsee) sowie die schlechten Vermietungseinkünfte aus der Türkei gehen in den Progressionsvorbehalt ein.

MERKE | Anders als nach österreichischem Verständnis wird der Progressionsvorbehalt auch angewendet, wenn Deutschland nicht als Ansässigkeitsstaat gilt. Ursächlich ist die Kodifizierung des Progressionsvorbehalts in § 32b Abs. 1 EStG, der auf die unbeschränkte Steuerpflicht und gerade nicht auf die Ansässigkeit abstellt.

Freistellung ergibt sich bereits aus der Verteilungsnorm des DBA

Progressionsvorbehalt ist auch ohne Methodenartikel anwendbar

Nur unbeschränkte Steuerpflicht, nicht Ansässigkeit als Voraussetzung

4.2 Progressionsvorbehalt in Österreich

Österreich wendet den Progressionsvorbehalt hingegen nur auf ausländische Einkünfte an, die nach einem DBA durch den Methodenartikel freigestellt sind, sofern der Methodenartikel dies explizit vorsieht. Österreich muss dafür der Ansässigkeitsstaat sein. Da Österreich nunmehr im Verhältnis zu beiden anderen Vertragsstaaten als Ansässigkeitsstaat gilt, wendet die dortige Finanzverwaltung auch den Progressionsvorbehalt an. Er ist in Art. 23 Abs. 2 Buchst. d) DBA D/A und in Art. 22 Abs. 1 Buchst. d) DBA A/TR kodifiziert. Damit greift der Progressionsvorbehalt bei allen drei ausländischen Einkunftsquellen, also den Betriebsstätteneinkünften in Berlin und Izmir, sowie den Mieteinkünften aus der Ferienimmobilie in Izmir.

MERKE | Während der Progressionsvorbehalt in Deutschland ausschließlich auf die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG abstellt, bedarf es nach österreichischem Recht neben der unbeschränkten Steuerpflicht zusätzlich auch der abkommensrechtlichen Ansässigkeit im Inland gemäß Art. 4 DBA-MA.

5. Ergebnis

Dieter ist weiterhin in Deutschland und Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Vergleich zum Ausgangsfall gilt er nach Anwendung der Tie-Breaker-Regel abkommensrechtlich nunmehr aber als in Österreich ansässig. Dies zieht weitreichende Konsequenzen nach sich.

- Bei Anwendung des DBA D/A sind die deutschen Betriebsstätteneinkünfte zweifelsfrei der Besteuerung in Deutschland und die österreichischen Miet- und Betriebsstätteneinkünfte unstreitig der Besteuerung in Österreich zu unterwerfen.
- Demgegenüber verhält es sich bei den Einkünften aus der Türkei differenzierter: Sowohl Deutschland als auch Österreich haben aufgrund der Belegenheit der Betriebsstätte und der Immobilie in der Türkei kein Besteuerungsrecht an den dort erzielten Einkünften. Dies ergibt sich aus deutscher Sicht aus den Verteilungsnormen des DBA D/A und aus österreichischer Sicht aus dem Methodenartikel des DBA A/TR. Allerdings unterwerfen beide Staaten dieselben Einkünfte dem Progressionsvorbehalt (sog. doppelter Progressionsvorbehalt).
- Darüber hinaus unterliegen die in Deutschland erzielten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt in Österreich, während zeitgleich die in Österreich erzielten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt in Deutschland unterliegen.

Der hier vorliegende Sachverhalt führt zu einem beachtlichen Ergebnis für den Steuerpflichtigen, wird aber dann durch die unsystematischen Korrektornormen in § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und Nr. 3 EStG abgemildert (ausführlich dargestellt in Teil 1, PISStB 20, 348, Abschnitt 4.2).

In A ist der Progressionsvorbehalt nur im Methodenartikel geregelt

A verlangt zusätzlich noch die Ansässigkeit nach dem DBA

Ansässigkeit in A führt zu Änderungen gegenüber dem Ausgangssachverhalt

Doppelter Progressionsvorbehalt kommt zur Anwendung

- Die Mieteinkünfte und die schlechten Betriebsstättenverluste aus Österreich werden gemäß § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und 3 EStG vom Progressionsvorbehalt ausgenommen.
- In Deutschland erhöht sich der Durchschnittssteuersatz auf das zvE, weil die Mieteinkünfte aus der Türkei und die guten österreichischen Betriebsstätteinkünfte (Mondsee) unter § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG fallen.
- In Österreich werden aufgrund der dortigen Ansässigkeit alle freigestellten ausländischen Einkünfte für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen, also die deutschen und die in der Türkei erzielten.

Dieses Ergebnis ist schmerzhaft. Während die deutschen Einkünfte den Progressionsvorbehalt in Österreich erhöhen, gehen die guten österreichischen Einkünfte (Betriebsstätte Mondsee) in den Progressionsvorbehalt in Deutschland ein. Zudem erhöhen die Mieteinkünfte in der Türkei zugleich den Durchschnittssteuersatz auf das zvE in Österreich und in Deutschland.

FAZIT |

Die in dieser Beitragsserie exemplarisch aufgezeigten In- und Outbound-Fälle verdeutlichen, wie die im Grunde eingängige Regelung zur indirekten Berücksichtigung ausländischer Einkünfte zu einer Vielzahl von Problemen führen kann. Die Systematik der Progressionswirkung freigestellter ausländischer Einkünfte auf die deutsche Steuer ist nachvollziehbar. Der behandelte Dreiecksachverhalt zeigt jedoch, dass die im Ursprung einfache Regel zu speziellen Ergebnissen führt.

Allein die in Teil 1 (PIStB 20, 348) unter Abschnitt 5 (Zwischenfazit) dargestellten Differenzierungen führen zu komplexen Problemen. So ist nicht nur zu klären, ob es sich um einen EWR- oder einen Drittstaat handelt und ob die Einkünfte positiv oder negativ sind. Zudem ist zu prüfen, ob diese im Auge des Gesetzgebers als gute oder schlechte zu klassifizieren sind. Letztlich ist auch zu prüfen, ob die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Tragen kommt.

Als Worst-Case-Szenario können eine doppelte unbeschränkte Steuerpflicht und die parallele Anwendung mehrerer DBA bei Drei-Staaten-Konstellation zur gegenseitigen Berücksichtigung und sogar zu einem doppelten Progressionsvorbehalt führen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, ob der Progressionsvorbehalt für den Vertragsstaat allein aus dem Methodenartikel abgeleitet wird oder ob dieser dort auch im nationalen Recht kodifiziert ist.

Alle freigestellten Einkünfte in A fallen unter den Progressionsvorbehalt

Einfache Regelung führt im Dreiecksachverhalt zu komplexem System

Vier Kriterien entscheidend für die Behandlung der Einkünfte