
I. Auslandsentsendungen im Einkommensteuerrecht

1. Beurteilung eines internationalen Steuerfalles

1.1. Der Begriff „Entsendung“

Der Begriff „*Entsendung*“ ist im österreichischen Steuerrecht nicht definiert. Nach arbeitsrechtlicher Lehre und Rechtsprechung liegt eine Entsendung dann vor, wenn ein Arbeitnehmer, der üblicherweise in einem Staat, dem „*Entsendestaat*“, beschäftigt ist, vorübergehend im Ausland, im „*Einsatzstaat*“, tätig werden soll, wobei beabsichtigt ist, dass er nach einer gewissen Zeit wieder in den Entsendestaat zurückkehren soll. Merkmal einer Entsendung ist also das Bestehen eines gewöhnlichen Arbeitsortes im Inland vor der Entsendung, eine vorübergehende Tätigkeit des Arbeitnehmers im Ausland und die Absicht von Arbeitgeber und Arbeitnehmer, die Arbeit in absehbarer Zeit im Inland wieder fortzusetzen.

1

1.2. Die Sachverhaltsanalyse

Was für die steuerrechtliche Würdigung jedes Steuerfalles hinsichtlich jeder Steuerart gilt, gilt ebenso im Bereich der internationalen Arbeitnehmerentsendung. Nämlich die Notwendigkeit einer strukturierten Analyse des dem Entsendungsfall zugrunde liegenden **Sachverhaltes**. Der Sachverhalt ist Ausgangspunkt jeglicher abgabenrechtlichen Beurteilung.

2

Da es um die abgabenrechtliche Erfassung **natürlicher Personen** geht, deren steuerlicher Status an persönliche Gegebenheiten anknüpft, wie zB an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt, sind im Vorfeld die persönlichen Lebensverhältnisse des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu hinterfragen. Die aus abkommensrechtlicher Sicht notwendige Bestimmung der Ansässigkeit einer natürlichen Person macht es sogar notwendig, sich mit den persönlichen Lebensverhältnissen einer Person und deren mittel- und langfristigen Lebensplanung auseinanderzusetzen. Geht es doch darum, die DBA-rechtliche Ansässigkeit einer Person zu bestimmen, was unter anderem die Feststellung ihres „Mittelpunktes der Lebensinteressen“ erforderlich macht. Dieser wird entscheidend von persönlichen, familiären und gesellschaftlichen Bindungen und Befindlichkeiten und von der Absicht einer Person bestimmt, den Lebensabend an einem bestimmten Ort bzw einem bestimmten Staat zu verbringen. Die international tätige Person und deren Berater sind daher angehalten, diese in der Person eines Menschen liegenden und persönlichen Verhältnisse zu klären und zu dokumentieren.

In einem weiteren Schritt ist die vertragliche (rechtsgeschäftliche) Beziehung zwischen der natürlichen Person und ihrem „Geschäftsherrn“, also dem Arbeitgeber oder dem Auftraggeber, zu prüfen, die sich als Anstellungsvertrag, „echter“ oder freier Dienstvertrag oder als Dienstleistungs- oder Werkvertrag darstellen kann.

Schließlich bedarf es auch der Information, zu welchem Zweck und auf welcher rechtsgeschäftlichen Grundlage der Arbeitgeber seinen Dienstnehmer im Ausland einsetzt. Die Entsendung kann ohne unmittelbare Gegenleistung durch einen Dritten erfolgen, indem Mitarbeiter zB zwecks Marktforschung, Repräsentation, der Vertretung auf Messen oder

I. Auslandsentsendungen im Einkommensteuerrecht

im der Kundenbetreuung im Ausland eingesetzt werden. Grundlage der Entsendung kann aber auch eine rechtsgeschäftliche Beziehung zu einem Auftraggeber im Ausland sein. Sei es aufgrund eines Liefervertrages, eines Werkleistungsvertrages, einer Dienstleistungs- oder Assistenzvereinbarung oder eines Vertrages über die Gestellung von Arbeitskräften. Diese Geschäftsfälle können wiederum zwischen unabhängigen Dritten oder zwischen verbundenen (Konzern-)Unternehmen bestehen. Je nach Intensität der damit notwendigen physischen Präsenz des Unternehmers durch seine Mitarbeiter ergeben sich daraus ertragsteuerliche Folgen für den Unternehmer, der möglicherweise im Ausland eine Betriebsstätte begründet, mit entsprechenden Auswirkungen auf die Zuteilung des Besteuerungsrechts der Einkünfte des Arbeitnehmers an einen anderen Staat. Auch im innerstaatlichen Steuerrecht ist die Steuerbefreiung für Auslandsmonteur in § 3 Abs 1 Z 10 EStG unter anderem davon abhängig, dass der Arbeitnehmer unter „erschwerenden Bedingungen“ im Ausland tätig ist, was eines Nachweises und der Dokumentation der konkret durchgeführten Auslandstätigkeiten bedarf.

Da sich die Finanzverwaltung aber nur insoweit an zivilrechtliche Vereinbarungen gebunden fühlt, als diese nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprechen, sind die Vereinbarungen auch im Hinblick auf das von den Parteien beabsichtigte Ziel zu prüfen. So gilt zB in vielen Staaten – so auch in Österreich – bei der Arbeitskräfteüberlassung nicht der entsendende Unternehmer als abkommensrechtlicher Arbeitgeber, sondern der Beschäftiger, um die in den DBA vorgesehene 183-tägige Schonfrist nicht gegen sich gelten lassen zu müssen.

- 3 Die Kernelemente einer solchen Sachverhaltsanalyse sind dem als Anlage beigefügten „Datenerhebungsblatt für Auslandsentsendungen“ (samt Erläuterungen) zu entnehmen und in der folgenden Abbildung graphisch dargestellt.

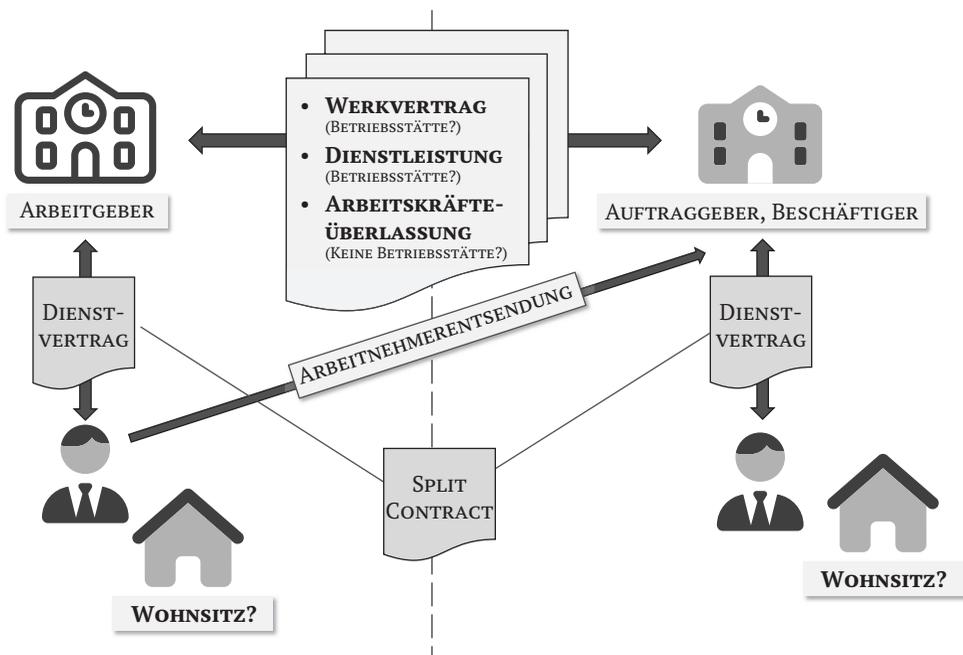


Abbildung: Notwendige Sachverhaltsermittlung bei Auslandsentsendungen

Dem Steuerpflichtigen, seinem Arbeitgeber und deren Beratern sei auch geraten, die der abgabenrechtlichen Würdigung des Entscheidungsfalles zugrunde liegenden Sachverhalte ausführlich zu dokumentieren, um bei einer späteren Steuerprüfung die (nicht nur von der österreichischen Finanzverwaltung) bei Auslandssachverhalten gesetzlich in § 115 iVm § 138 BAO gesetzlich geforderte erhöhte Mitwirkungspflicht erfüllen zu können.

Und natürlich ist darauf zu achten, dass dann, wenn in Zusammenhang mit Auslandsentsendungen die Vorteile eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) iVm nationalem Steuerrecht genutzt werden sollen, die der Steuerplanung zugrunde gelegten Sachverhalte auch tatsächlich realisiert werden. Denn leider zeigt sich in der Praxis allzu oft, dass so manches wohlgedachte „*Steuersparmodell*“ letztlich an der Umsetzung durch den Steuerpflichtigen scheitert.

1.3. Die Gestaltung einer Auslandsentsendung

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird für sämtliche grenzüberschreitenden Einsätze von Arbeitnehmern der Begriff der „**Entsendung**“ verwendet, der im österreichischen Arbeitsrecht nur für grenzüberschreitende Personaleinsätze verwendet wird. Der Begriff sagt noch nichts darüber aus, ob die Entsendung im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung oder zur Erbringung einer sonstigen Arbeitsleistung (zB im Rahmen eines Werkvertrages oder einer Dienstleistungsvereinbarung) erfolgt. Wenn im Folgenden der Begriff „*Entsendung*“ verwendet wird, bezieht er sich auf alle Fälle des grenzüberschreitenden Einsatzes von Arbeitnehmern. 4

Unter einem steuerrechtlichen Blickwinkel sind die folgenden Formen des internationalen Personaleinsatzes zu unterscheiden:¹

a) **Klassische“ Entsendung zur Erbringung einer „Aktivleistung“** 5

Es besteht ein Dienstverhältnis zu einem Unternehmen, das den Arbeitnehmer ins Ausland entsendet, ohne dass dieser in die Betriebsorganisation eines ausländischen Unternehmens (des Auftraggebers) eingegliedert wird. Beispiele wären Entsendungen iZm der Abwicklung von **Werklieferverträgen** und **Werkleistungs-** bzw **Dienstleistungsverträgen**. Eine „klassische“ Entsendung würde auch dann vorliegen, wenn eine österreichische Muttergesellschaft Mitarbeiter zwecks Überwachung ihrer Aktivitäten zu einer ausländischen Tochtergesellschaft entsendet, ohne dass diese Mitarbeiter vor Ort den Weisungen der Führungskräfte der Tochtergesellschaft unterliegen. Gleiches würde für einen Bilanzbuchhalter einer Obergesellschaft gelten, der über Wochen hinweg Tochtergesellschaften besucht, um deren Buchhaltung zur Vorbereitung des Konzernabschlusses aufzubereiten.

b) **Entsendung zur Erbringung einer „Passivleistung“ (Arbeitskräfteüberlassung)** 6

Auch in diesem Fall besteht ein Dienstverhältnis zum entsendenden Unternehmen. Der Unterschied zu der in Fall a) beschriebenen Konstellation besteht darin, dass der Arbeitnehmer im aufnehmenden Unternehmen in einer Weise tätig wird, bei der der Arbeitnehmer in dessen Betriebsorganisation eingegliedert ist. Dem aufnehmenden Unternehmen wird quasi die „Verfügungsgewalt“ über die überlassene Arbeitskraft überlassen, das den Arbeitnehmer nach eigenen Bedürfnissen und Notwendigkeiten in seinem Geschäfts-

¹ Hierl, Internationale Mitarbeiterereinsätze, IWB 2014, 643 (643 ff).

I. Auslandsentsendungen im Einkommensteuerrecht

betrieb zum Einsatz bringt. Diese Form des grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsatzes wird auch zwischen Konzerngesellschaften – zB zum Ausgleich von Belastungsspitzen – genutzt.²

7 c) **Karenzierung eines Dienstverhältnisses und Abordnung**

Ein bestehendes Dienstverhältnis wird für die Dauer des Auslandseinsatzes (zB bei einem Konzernunternehmen) ruhend gestellt (karenziert). Der Arbeitnehmer schließt mit dem aufnehmenden Unternehmen einen neuen Dienstvertrag. Der Arbeitnehmer steht in zwei Vertragsverhältnissen, wobei im karenzierten Vertragsverhältnis nur die Hauptleistungsverpflichtungen (zB Arbeitspflicht, Verpflichtung zur Leistung von Entgelt durch den Arbeitgeber) ruhen. Das Arbeitsverhältnis als solches bleibt aufrecht, weshalb die sonstigen arbeitsrechtlichen Rechte und Pflichten (zB Treue- und Fürsorgepflicht) weiter gelten. Beim Arbeitnehmereinsatz zwischen Konzerngesellschaften wird diese Form des grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsatzes häufig genutzt.

8 d) **Beendigung des Dienstverhältnisses (Arbeitgeberwechsel)**

In diesem Fall wird das Arbeitsverhältnis mit dem österreichischen Arbeitgeber rechtlich vollständig beendet und abgewickelt. Mit einem im Ausland ansässigen Unternehmen wird ein neues Dienstverhältnis eingegangen. Vor allem bei längerfristigen, eine Dauer von mehr als einem Jahr überschreitenden Konzernentsendungen, werden Auslandsentsendungen in dieser Form gestaltet. Dabei wird dem Arbeitnehmer regelmäßig ein Rückkehrrecht zum entsendenden Unternehmen, also zum ehemaligen Arbeitgeber eingeräumt. Auch die Übernahme von Rechten des Arbeitnehmers aus dem ehemaligen Arbeitsvertrag, etwa durch vertraglich zugesicherte Anrechnung von Vordienstzeiten, ist nicht ungewöhnlich und selbst die vollständige Vertragsübernahme ist in der Praxis nicht unüblich. Diese Fallgestaltung kommt in der Praxis sehr häufig vor, vor allem dann, wenn leitende Mitarbeiter ins Ausland entsendet werden, um bei Konzerngesellschaften Führungs- und Organfunktionen zu übernehmen.

9 e) **Vertragstrennung (Split Contracts)**

Bei einem sog „Split Contract“ bleibt das Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zum entsendenden Unternehmen, allenfalls unter Abänderung der sich daraus ergebenden Pflichten, aufrecht. Zusätzlich dazu wird ein weiteres Dienstverhältnis zu einem ausländischen Arbeitgeber begründet. Bei Entsendungen leitender Mitarbeiter im Konzern sind solche „Doppelarbeitsverhältnisse“³ nicht unüblich, insbesondere dann, wenn einerseits die Bindung des Arbeitnehmers zum Stammunternehmen nicht gelöst werden soll, andererseits aber ausländisches Recht im Verhältnis zu Organen einer Kapitalgesellschaft den Abschluss eines Dienstverhältnisses fordert, wenn zB der entsandte Arbeitnehmer bei einer ausländischen Gesellschaft Organfunktionen als Vorstand oder Geschäftsführer übernehmen soll. Aus steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht sind beide Dienstverhältnisse jeweils gesondert zu beurteilen.

10 Bei der Beurteilung der hinter einem Auslandseinsatz stehenden **juristischen Konstruktion** sind auch die Tatbestände des § 916 ABGB (**Schein- bzw Umgehungsgeschäft**) zu beachten. Ein Scheingeschäft ist nichtig und das hinter dem Scheingeschäft verborgene Geschäft ist

2 Kreil/Salcher, Formen des konzernweiten Personaleinsatzes, RdW 2010, 156 (158).

3 Kreil/Salcher, RdW 2010, 156 (157).

nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen. Ein Scheingeschäft kann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer etwa **nur aus steuerlichen Gründen** zu einer anderen Konzerngesellschaft in ein Dienstverhältnis eintritt, obwohl sich Arbeitnehmer und sein ursprünglicher Arbeitgeber darüber einig sind, dass sich tatsächlich an der bestehenden Situation nichts ändern sollte. In solchen Fällen wäre das bisherige Arbeitgeberunternehmen vertragsrechtlich weiterhin als Arbeitgeber zu qualifizieren.⁴

1.4. Falllösung in drei Stufen

Grenzüberschreitende Steuerfälle sind stets in drei Stufen zu beurteilen:⁵

11

1. In einem **ersten Schritt** ist zu prüfen, inwieweit nach jeweils innerstaatlichem Recht des Ansässigkeits- und/oder des Quellenstaates Steuerpflicht besteht. Das gilt für die Frage, ob eine Person nach nationalem Steuerrecht unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, ob überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, in welcher Einkunftsart diese zu erfassen sind oder welchem Steuerpflichtigen sie zuzurechnen sind.
2. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem **zweiten Schritt** zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch das DBA eingeschränkt wird.⁶ Dabei gilt es zu beachten, dass ein DBA keine Besteuerungsrechte schaffen kann, die nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht bestehen. Abkommensrechtlich ist dabei zu prüfen,
 - in welchem Staat eine Person ansässig ist (Art 4 OECD-MA),
 - welcher Verteilungsnorm die Einkünfte zuzuordnen sind (Art 6–21 OECD-MA),
 - ob der Ansässigkeitsstaat Doppelbesteuerung durch die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode vermeiden muss (Art 23A und Art 23B OECD-MA).
3. Im dritten Schritt erfolgt die Steuererhebung des nach Stufe 1 innerstaatlich festgestellten und nach Stufe 2 DBA-konform beurteilten Besteuerungsanspruches ausschließlich nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht.⁷
 - a) In welcher Weise ein Staat, dem eine Steuerquelle durch ein DBA zugeteilt wird, diese auch ausschöpfen kann, richtet sich ausschließlich nach dem nationalen Steuerrecht des jeweiligen Staates.⁸ Das gilt für Bemessungsgrundlage, Tarif oder das Verfahren der Steuererhebung (zB Lohnsteuerabzug oder Veranlagung).
 - b) Ebenso ist der **Modus einer DBA-rechtlichen Entlastung** im Ansässigkeitsstaat eine Frage des innerstaatlichen Steuerrechts. Fehlt es diesbezüglich an einer abkommensrechtlichen Festlegung (was die Regel ist), ist kein Staat verpflichtet, abkommensrechtliche Beschränkungen unmittelbar anzuwenden. So ist in Österreich die unmittelbare Anwendung eines DBA durch den Abkommensanwender, der zB Vergütungen an ausländische Empfänger leistet, nur unter Berücksichtigung der in der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO)⁹ dafür vorgesehenen Voraussetzungen mög-

⁴ Kreil/Salcher, RdW 2010, 156 (159).

⁵ EStR 2000 Rz 33.

⁶ VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.

⁷ EStR 2000 Rz 34; VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237.

⁸ VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237.

⁹ BGBl III 2006/44 idF BGBl II 2020/579 und BGBl II 2022/318.

I. Auslandsentsendungen im Einkommensteuerrecht

lich, die unter anderem die Bedingungen definiert, unter denen eine Entlastung unmittelbar an der Quelle erfolgen darf.¹⁰

Beispiel:

Ein deutsches Unternehmen unterhält in Österreich ein Auslieferungslager, in dem drei in Österreich wohnhafte (und ansässige) Angestellte beschäftigt werden. Das Auslieferungslager ist nach österreichischem Steuerrecht eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO, sodass das deutsche Unternehmen gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG in Österreich beschränkt steuerpflichtig wäre. Außerdem ist die Betriebsstätte gem § 47 EStG zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet (Stufe 1). Da ein deutsches Unternehmen gemäß Art 7 DBA-DE¹¹ aber nur dann in Österreich besteuert werden darf, wenn es auch iSd Art 5 DBA-DE eine Betriebsstätte in Österreich unterhält, jedoch in Art 5 Abs 4 lit b DBA-DE Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden, vorausgesetzt, dass die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen sind, ist das deutsche Unternehmen in Österreich nicht einkommen- bzw körperschaftsteuerpflichtig. Hinsichtlich der in Österreich ansässigen Mitarbeiter wird aber Österreich durch Art 15 DBA-DE das Besteuerungsrecht überlassen (Stufe 2). Aufgrund der Tatsache, dass für die Erhebung der Einkommensteuer der Mitarbeiter nach nationalem Steuerrecht auf den Bestand einer „Lohnsteuerbetriebsstätte“ (§ 47 Abs 1 EStG iVm § 81 EStG) abgestellt wird, ist der deutsche Arbeitgeber verpflichtet, für die drei Mitarbeiter eine Lohnverrechnung einzurichten (Stufe 3).

- 12 Bei der Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland sind daher innerhalb der drei Stufen aus österreichischer Sicht die folgenden Fragen zu prüfen:

1	Beurteilung der Steuerpflicht nach österreichischem Steuerrecht
	<ul style="list-style-type: none">• Welchem Steuersubjekt sind die Einkünfte zuzurechnen?• Hat der Nutzungsberechtigte Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland?• Werden in Inland beschränkt steuerpflichtige Einkünfte bezogen?• Liegen überhaupt steuerlich erfassbare Einkünfte vor?• Ist auf die Auslandseinkünfte innerstaatlich eine Steuerbefreiung anwendbar?
2	Prüfung, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird
	<ul style="list-style-type: none">• Besteht mit dem Tätigkeitsstaat ein DBA?• Ist das DBA auf die Person anwendbar (unbeschränkte Steuerpflicht als Voraussetzung)?• In welchem der DBA-Staaten ist das Steuersubjekt ansässig?

¹⁰ BFG 30. 3. 2023, RV/6100351/2015.

¹¹ BGBl III 2002/182 iF BGBl III 2012/32 und BGBl III 2024/12.

1. Beurteilung eines internationalen Steuerfalles

	<ul style="list-style-type: none">• Wird Österreich das Besteuerungsrecht an den Einkünften entzogen?<ul style="list-style-type: none">– Zur Gänze?– Teilweise?– Gar nicht?
	<ul style="list-style-type: none">• Bei Ansässigkeit in Österreich: Wird Doppelbesteuerung vermieden durch die<ul style="list-style-type: none">– Anrechnungs- oder durch die– Befreiungsmethode?
	<ul style="list-style-type: none">• Wenn kein DBA anwendbar ist:<ul style="list-style-type: none">– Ist die VO BGBl II 2002/474 auf die Einkünfte anwendbar?– Liegt ein ausländischer Besteuerungsnachweis vor?– Beträgt die ausländische Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 %?
3	Erhebung der Einkommensteuer in Österreich
	<ul style="list-style-type: none">• Ist die Person in Österreich unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
	<ul style="list-style-type: none">• In welcher Einkunftsart sind die Einkünfte zu erfassen?
	<ul style="list-style-type: none">• Wie sind die Auslandseinkünfte nach inländischen Grundsätzen zur Anwendung der<ul style="list-style-type: none">– Befreiungsmethode (Progressionsvorbehalt) oder der– Anrechnungsmethodezu ermitteln?
	<ul style="list-style-type: none">• Wie wird die Steuer berechnet?
	<ul style="list-style-type: none">• Nach welchem Verfahren wird die Steuer erhoben?<ul style="list-style-type: none">– Lohnsteuerabzug?– Pflicht- oder Antragsveranlagung?

Die Wirkungsweise des **Dreistufenprinzips** sei auch anhand des folgenden Beispiels dargestellt:

Beispiel:¹²

Ein nach Rumänien entsandter Arbeitnehmer bezieht neben seinem laufenden Bezug auch sonstige Bezüge iSd § 67 EStG. In einem ersten Schritt ist das Ausmaß der zur Verfügung stehenden Sechstelgrenze nach den Bestimmungen des § 67 EStG zu prüfen, und zwar ohne Beeinflussung durch DBA-Recht. Auch die zeitliche Zuordnung des Zuflusses einer Auslandsprämie ist im ersten Schritt nicht nach dem Kausalitätsprinzip, sondern nach dem sich aus § 19 EStG ergebenden Zuflussprinzip vorzunehmen.

Ist daher eine Auslandsprämie kausal durch eine im Jahr 1 in Rumänien erbrachte Tätigkeit verursacht und mit dieser verknüpft, die erst im Jahr 2 ausbezahlt wird, dann liegt eine Sonderzahlung vor, die das Jahressechstel des Jahres 2 verbraucht und nicht jenes des Jahres 1. Denn die Verbrauchswirkung ist ausschließlich nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen und von DBA-Recht unbeeinflusst.

¹² EAS 3346 v 29. 9. 2014; Kerschner/Stiastny, SWI-Jahrestagung: Auslandsbezogene Sonderzahlungen bei Auslandsentsendungen, SWI 2015, 606 (606 ff).

Erst in Stufe 2 ergibt sich bei der DBA-Anwendung, dass die im Jahr 2 ausbezahlte Prämie im Jahr 2 in Österreich von der Besteuerung freizustellen ist. Welche steuerlichen Folgen die im Jahr 2 erfolgte Prämienauszahlung im ehemaligen Einsatzort Rumänien hat, ist nach rumänischem Steuerrecht zu prüfen.

2. Besteuerung natürlicher Personen im Einkommensteuergesetz

2.1. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht im Überblick

13

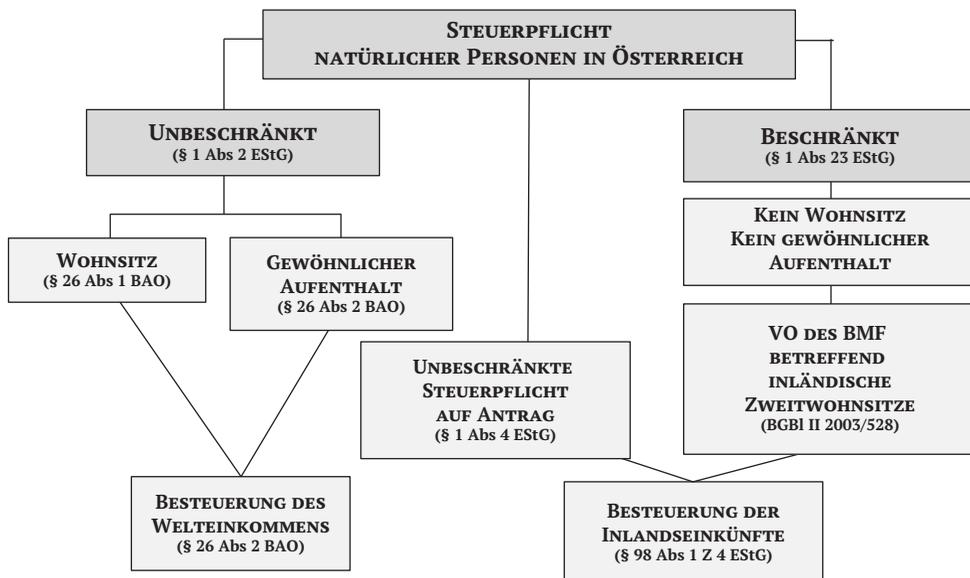


Abbildung: Steuerpflicht natürlicher Personen in Österreich

2.2. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

14 Die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft an die persönliche Bindung eines Steuersubjektes an Österreich an. Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das **Welteinkommen** des Steuerpflichtigen (Universalitäts-, Welteinkommen- oder Totalitätsprinzip) und erfasst alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG. Ungeachtet der Herkunft der steuerpflichtigen Einkünfte und unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden oder worden sind,¹⁵ unterliegen diese der österreichischen Welteinkom-

13 BFG 27. 4. 2021, RV/4100052/2018.

2. Besteuerung natürlicher Personen im Einkommensteuergesetz

mensbesteuerung. Die mehrfache Besteuerung von Einkommen durch verschiedene Staaten kann durch DBA oder durch innerstaatliche Maßnahmen entschärft werden.¹⁴ Die unbeschränkte Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob steuerpflichtige Einkünfte vorliegen oder nicht (Wohnsitzprinzip). Fehlen die im Folgenden beschriebenen Anknüpfungsmerkmale unbeschränkter Steuerpflicht, besteht beschränkte Steuerpflicht, aber nur für die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte (**Territorialprinzip**).

Die persönliche Steuerpflicht bezieht sich auf die einzelne natürliche Person als Steuer- subjekt (Individualbesteuerung¹⁵). Ein „Familien- oder Ehegattensplitting“, bei dem eine steuerliche Zusammenveranlagung der Familienmitglieder oder der Ehepartner erfolgt (mit Progressionsvorteilen, wenn von den Familienmitgliedern ein unterschiedlich hohes Einkommen erzielt wird), ist dem österreichischen Einkommensteuerrecht fremd.

Die Steuerpflicht beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod.¹⁶ Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Begründung eines Wohnsitzes oder (subsidiär) eines gewöhnlichen Aufenthaltes und endet mit Aufgabe des Wohnsitzes bzw Beendigung des gewöhnlichen Aufenthaltes Staatsbürgerschaft, Geschäftsfähigkeit, Minder- oder Volljährigkeit sind für die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ohne Belang.¹⁷ Mit dem Todestag des Erblassers treten die Erben – im Verhältnis ihrer Erbansprüche – ertragsteuerlich in die Rechtsstellung des Erblassers ein.

Unbeschränkt steuerpflichtig ist das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob es sich dabei um in- oder ausländische Einkünfte handelt, ob sie im Ausland besteuert worden sind oder nicht. Die im Ausland erzielten bzw dort allenfalls einem ausländischen Steuerverfahren unterzogenen Einkünfte müssen zur Ermittlung der österreichischen Bemessungsgrundlage an die österreichischen Vorschriften angepasst werden. Im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit können sich solche Anpassungserfordernisse zum Beispiel im Zusammenhang mit den im österreichischen Recht nicht vorgesehenen Steuerbefreiungen (§ 3 EStG), Werbungskosten (§ 16 EStG), Sonderausgaben (§ 18 EStG)¹⁸ oder außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) ergeben oder bezüglich der Besteuerung sonstiger Bezüge (§ 67 EStG).¹⁹

¹⁴ BFG 18. 10. 2022, RV/7102811/2022.

¹⁵ In § 26 EStG 1953 war eine gemeinsame Veranlagung von Ehegatten möglich, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig waren und nicht dauernd voneinander getrennt lebten.

¹⁶ Die Besteuerung von Bezügen eines verstorbenen Arbeitnehmers hat gem § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger – wenn an diesen kein laufender Bezug bezahlt wird – aufgrund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

¹⁷ Anders etwa in den USA, wo gem § 1 IRC auch die Staatsbürgerschaft (U.S. citizens) oder ein „*permanent residency permit*“ („*Green Card*“), unabhängig davon, ob in den USA ein Wohnsitz besteht oder nicht, Anknüpfungsmerkmal der unbeschränkten Steuerpflicht sind (Nationalitätsprinzip). Nach dem „*substantial presence test*“ sind auch jene Personen in den USA unbeschränkt steuerpflichtig, die sich im laufenden Steuerjahr mindestens 31 Tage in den USA aufhalten und im Laufenden und in den beiden vorangegangenen Jahren insgesamt mindestens 183 Tage in den USA aufgehalten haben. Dabei zählen die Tage des aktuellen Jahres voll, die Tage des Vorjahres zu 1/3 und die Tage des vorletzten Jahres zu 1/6; *Cortez*, Grundzüge des U.S.-amerikanischen Steuerrechts, IWB 2010.

¹⁸ EAS 2959 v 23. 4. 2008.

¹⁹ EStR 2000 Rz 17; FG Hessen 8. 3. 2012, K 3210/09.

2.3. Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht

2.3.1. Wohnsitz im Inland

2.3.1.1. Besteuerung des Welteinkommens

- 18 Die meisten Staaten der westlichen Welt kennen bei der Einkommensbesteuerung eine zweifache Steueranknüpfung, so auch Österreich. Bei jenen Steuerpflichtigen, die in Österreich ihren Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt haben, wird nach dem **Universalprinzip** das gesamte **Welteinkommen** besteuert. Nachdem das EStG keine Definition der Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ enthält, sind für die Begriffsauslegung § 26 Abs 1 und Abs 2 BAO maßgebend. Die Steuerpflicht ist in territorialer Hinsicht unbeschränkt. Besteht kein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt, beschränkt sich die Steuerpflicht auf die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Inlandseinkünfte.

Gemäß § 26 BAO hat „*einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.*“²⁰

- 19 Dieser „**Wohnsitzbegriff**“ ist als zentrales Anknüpfungsmerkmal sehr weit gefasst und erfordert lediglich das **Innehaben** einer Wohnung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung **beibehalten** und **benutzt** wird. Der Bestand eines Wohnsitzes ist anhand objektiv erkennbarer Umstände zu entscheiden. Anders als das Zivilrecht, das auf den rechtsgeschäftlichen Willen einer Person abstellt, richtet sich die steuerrechtliche Wertung allein nach der rein **tatsächlich** und **objektiv** zu beurteilenden **wirtschaftlichen Lage und der Gestaltung der Dinge**.²¹ Ein entgegenstehender subjektiver Wille des Steuerpflichtigen ist unbeachtlich.²² Der Begriff ist auch an keine rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände an.²³ Für die steuerliche Anknüpfung nach österreichischem Steuerrecht ist es nicht erforderlich, dass sich am inländischen Wohnsitz auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet oder dass der Steuerpflichtige von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht.²⁴

§ 1 Abs 2 iVm § 26 BAO fordert nur das Bestehen „eines“ Wohnsitzes, ohne Differenzierung zwischen „Haupt-“ und „Neben-“, „Zweit- oder Ferienwohnsitz“. Der Wohnsitz muss auch nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person oder deren Hauptwohnsitz sein.²⁵ Für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht einer Person kommt es demnach nicht darauf an, wo eine Person iS eines DBA ansässig ist.

20 Die in § 8 dAO enthaltene Definition des Wohnsitzes entspricht seit 1977 dem § 26 Abs 1 BAO und ist nahezu identisch mit dem Wortlaut des früheren § 13 StAnpG 1934, sodass sich die aktuell geltenden Auslegungsgrundsätze zum Wohnsitzbegriff über einen langen Zeitraum hinweg entwickelt konnten.

21 BFH 4. 6. 1964, IV 29/64.

22 VwGH 25. 9. 1973, 111/73.

23 UFS 22. 1. 2009, RV/3057-W/08; UFS 29. 7. 2009, RV/0582-W/09; Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 3 ff.

24 BFH 19. 3. 1997, I R 69/96, BStBl II 1997, 447.

25 Info des BMF zu steuerrechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Unterstützung von Flüchtlingen aus der Ukraine, 2022-0.335.782 (6. 5. 2022).