

STEUERN SPAREN DURCH WOHNSTITZ- VERLAGERUNG INS AUSLAND

Eine umsetzbare Alternative?



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

1. HOCHSTEUERLAND ÖSTERREICH

Österreich ist ein Hochsteuerland. Die vor der OECD jüngst veröffentlichte Studie „*Taxing Wages 2018*“ zeigt, dass die Abgabenbelastung von Arbeitseinkommen in Österreich im Jahr 2017 im OECD-Vergleich die fünfthöchste war. Als Vergleichswert zieht die OECD die sog. „*Tax Wedge on Labor Income*“ heran, berechnet aus dem Verhältnis von Einkommensteuer plus Sozialversicherungsabgaben (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil abzüglich Familienförderung) zu den Arbeitslöhnen zuzüglich Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung. Demnach lag im Jahr 2017 die Belastung einer alleinstehenden Person mit Steuern und Sozialabgaben im OECD-Schnitt bei 35,9%, in Österreich bei 47,4%. Ein verheirateter Alleinverdiener mit 2 Kindern unterliegt in Österreich einer Abgabenbelastung von 37,7%, im OECD-Schnitt einer solchen von nur 26,1%. Für ein Ehepaar mit 2 Erwerbstätigen betrug 2017 der „*Tax Wedge*“ im OECD-Schnitt nur 15,3%, in Österreich hingegen 27,7%.¹ Ehepartner mit zwei Kindern und doppelter Erwerbstätigkeit hatten 2017 im Durchschnitt der OECD-Staaten eine Abgabenbelastung von 30,7% zu tragen, in Österreich eine solche von 40%. Verglichen mit den (noch) 27 EU-Staaten weist Österreich die sechstöchste Abgabenbelastung aus und liegt mit einer aktuellen *Abgabenquote* von 42% fünf Prozentpunkte über dem EU-Schnitt.

Auch der im Zuge des StRefG 2015/2016² (von 2016 bis 2020 begrenzt) eingeführte österreichische Spitzensteuersatz von 55%, der auf Einkommensteile über eine Million Euro erhoben wird, fördert nicht gerade die Standortattraktivität, sondern bewirkt, dass vermögende Privatpersonen eine Ansässigkeit in Österreich meiden. Und so mancher Steuerbürger versucht – trotz unbestritten hoher Lebensqualität – steuerrechtlich seiner

Heimat den Rücken zu kehren. Auch die Ansage der österreichischen Bundesregierung die Abgabenquote bis Ende 2022 in Richtung 40% zu senken wird nicht dazu führen, dass die steuerliche Attraktivität der Alpenrepublik deutlich steigen wird.

2. DIE FLUCHT INS DBA-LOSE STEUERPARADIES

2.1. WOHNSTITZ ODER GEWÖHNLICHER AUFENTHALT IM INLAND

Klassische Steueroasen, die von natürlichen Personen keine oder nur geringe Steuern erheben liegen meist fernab, sei es in der Karibik oder gar in der Südsee und sind meist mit dem Makel behaftet, dass Österreich mit solchen Staaten keine Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat. Dennoch besteht für den Fiskus im Verhältnis zu vielen als Steueroasen bekannten Territorien die Möglichkeit des Informationsaustausches, ja sogar der Steuerprüfung im Ausland. Das ist z.B. in „*Tax Information Exchange Agreements*“ vorgesehen, die Österreich unter anderem mit Andorra,³ Gibraltar,⁴ den Kanalinseln Guernsey⁵ und Jersey,⁶ Mauritius,⁷ Monaco,⁸ sowie der im Bereich der Westindischen Inseln gelegenen Inselgruppe St. Vincent und die Grenadinen abgeschlossen hat.⁹ Aber auch die Liste der Unterzeichnerstaaten der von OECD und G20 initiierten *Multi-lateralen Vereinbarung über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten* enthält eine Reihe „klassischer“ Steuerparadiese.¹⁰ Das BMF veröffentlicht regelmäßig eine Liste von Staaten und Territorien, die für Zwecke des automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten als teilnehmende Staaten iSd § 91 Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (GMSG) gelten.¹¹ Darunter Staaten wie Belize, Bermuda, die Britisch Virgin Islands, die Cayman Islands, Curacao, Grenada, die Isle of Man, Nauru, Niue und Samoa, oder die Seychellen.



Mangels Bestands eines DBA mit solchen Steuerparadiesen kann der Steuerbürger nur dann dem österreichischen Fiskus entfliehen, wenn er in Österreich seine Zelte vollständig abbricht. Denn unterhält eine Person in Österreich ihren Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO bzw. gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 26 Abs. 2 BAO, unterliegt deren *Welteinkommen* der österreichischen Besteuerung. Sind diese Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, beschränkt sich die Steuerpflicht auf die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Inlandseinkünfte. Der Wohnsitzbegriff ist sehr weit gefasst und fordert nur das *Innehaben* einer Wohnung unter *Umständen*, die darauf schließen lassen, dass diese beibehalten und benutzt wird.

Das „*Innehaben*“ ist mit keiner bestimmten rechtsgeschäftlichen Form verbunden, relevant ist die objektive Voraussetzung des mit der Innehabung gleichbedeutenden Besitzes. Eine eingerichtete Wohnung, die aufgrund eines Auslandsaufenthalts unbewohnt zurückgelassen wird, gilt aufgrund der jederzeitigen Möglichkeit, darüber zu verfügen, als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO. Der Begriff des „*Beibehalten*“ macht es erforderlich, dass die Wohnung dem Nutzenden nicht nur vorübergehend zur Verfügung steht. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis stellen dabei auf *sechs Monate* ab¹², sodass beispielsweise eine über einen Zeitraum von weniger als sechs Monate angemietete Wohnung keinen Wohnsitz iSd Abgabenvorschriften begründet. „*Benutzen*“ bedeutet, dass die Wohnung für den Steuerpflichtigen objektiv nutzbar sein muss, eine ununterbrochene tatsächliche Nutzung ist nicht nötig. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es ausreichend, wenn eine Wohnung jährlich durch mehrere Wochen (zwei bis drei Monate) benutzt wird, was z.B. der Fall sein kann, wenn sich der Steuerpflichtige in den Räumen zur Erholung, anlässlich von Inlandsbesuchen, zu Studienzwecken

und ähnlichem aufhält.¹³ In einem Erkenntnis aus 1969 wurde eine tatsächliche jährliche Benützung von etwa vier Wochen in den Jahren 1964 und 1965 für die Annahme eines Wohnsitzes als ausreichend angesehen.¹⁴ Auch *Absteigquartiere*, *Untermietzimmer*, *Sommerhäuser*, *Ferienwohnungen* und *Gästezimmer* oder selbst ein *Hotelzimmer (bei Dauermiete)* können einen Wohnsitz begründen.¹⁵ Anders jedoch der deutsche BFH zu § 8 dAO, wonach ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender Zeiträume (5 bis 6 Wochen jährlich zu Erholungszwecken) für eine Wohnsitzbegründung nicht ausreichend sein soll.¹⁶ Der Gesetzeswortlaut selbst fordert jedoch nicht, dass sich der Steuerpflichtige während einer *Mindestzahl* von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält.¹⁷ Entscheidend ist allein, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält.

Besteht kein Wohnsitz, kann der „*gewöhnliche Aufenthalt*“ iSd § 26 Abs. 2 BAO als subsidiäres Tatbestandsmerkmal unbeschränkte Steuerpflicht auslösen, von dem dann auszugehen ist, wenn sich eine Person in Österreich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass diese hier nicht nur vorübergehend verweilt. Der gewöhnlichen Aufenthalts iSd § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO löst jedenfalls dann unbeschränkte Steuerpflicht aus, wenn sich eine Person *länger als sechs Monate in Österreich aufhält*. Vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen diese Frist nicht,¹⁸ wenn im Einzelfall auf einen *Rückkehrwillen* geschlossen werden kann.¹⁹ Auch unfreiwillige Aufenthalte (Inhaftierung, Krankenhausaufenthalte, Präsenzdienst) können den Tatbestand des gewöhnlichen Aufenthalts auslösen.²⁰ Bei Inlandsaufenthalten von *nicht mehr als einem Jahr*, ohne in Österreich ein Gewerbe zu betreiben oder einen anderen Beruf auszuüben, ist das BMF

gem. § 26 Abs. 2 vierter Satz BAO ermächtigt, vom Bestand eines gewöhnlichen Aufenthalts abzusehen. Anwendbar ist diese Regelung auf Personen, die sich z.B. wegen einer ärztlichen Behandlung, zu Besuchs- oder Ausbildungszwecken in Österreich nicht mehr als ein Jahr aufhalten.

2.2. „ESCAPE“ DURCH DIE ZWEITWOHNSITZ-VERORDNUNG

Unterhält eine Person einen inländischen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO, besteht die Möglichkeit, die Folgen der unbeschränkten Steuerpflicht zu vermeiden, indem die „Zweitwohnsitz-Verordnung“ (VO)²¹ in Anspruch genommen wird. Gem. § 1 Abs. 1 VO begründet bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befunden hat, eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz iSd § 1 EStG, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen genutzt wird, nachzuweisen durch die Führung eines Verzeichnisses über die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung (§ 1 Abs. 2 VO). Rechtspolitisch wurde die VO damit begründet, dass es nicht im österreichischen Interesse liegen könne, im Ausland lebende Personen durch überspitzte Handhabung des Wohnsitzkonzeptes von der Begründung eines inländischen Ferienwohnsitzes abzuhalten, die durch Investitions- und Konsumausgaben in Österreich wirtschaftsbelebend auftreten. Der durch die VO bewirkte Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht tritt nur dann ein, wenn das og (formlose) Verzeichnis geführt wird. Der Steuerpflichtige hat also unter den in der VO genannten Voraussetzungen ein Wahlrecht, die VO in Anspruch zu nehmen bzw. durch Verzicht auf die Nachweisführung die Wirkungen der unbeschränkten Steuerpflicht eintreten zu lassen.²²

2.3. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht MIT INLANDSEINKÜNFten

Sofern eine Person die Voraussetzungen für das Bestehen unbeschränkter Steuerpflicht nicht erfüllt, sind in Österreich nur die in § 98 Abs. 1 EStG taxativ aufgezählten Inlandseinkünfte beschränkt steuerpflichtig. Dazu zählen Einkünfte aus im Inland betriebener Land- und Forstwirtschaft (Z 1), im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Z 2), Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zum Teil unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte (Z 3), Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter unselbständiger Tätigkeit (Z 4), die in § 98 Abs. 1 Z 5 EStG genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen (z.B. Dividenden), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Z 6), sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt. Um die sich aus der beschränkten Steuerpflicht ergebenden tariflichen Nachteile zu vermeiden (z.B. Hinzurechnung von EUR 9.000,-- zum Einkommen gem. § 102 Abs. 3 EStG), können EU/EWR-Staatsangehörige unter den in § 1 Abs. 4 EStG genannten Voraussetzungen beantragen, als unbeschränkt steuerpflichtige Personen behandelt zu werden.

2.4. STEUERENTSTRICKUNG BEI WEGZUG

Vor der Flucht ins Ausland hat der Fiskus jedoch gem. § 27 Abs.

6 Z 1 EStG das Recht, auf bestimmte im Inland geschaffene *stille Reserven des Privatvermögens* zuzugreifen und eine Veräußerung zu fingieren, wenn Umstände eintreten, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes iSd Art. § 27 Abs. 3 EStG oder eines Derivates iSd § 27 Abs. 4 EStG führen. Darunter fallen z.B.: Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Kapitalanlage- und Immobilienfonds, Optionen, Termingeschäfte, stille Beteiligungen, Darlehen, Schuldverschreibungen und Versicherungsverträge.²³ Von einer „Einschränkung des Besteuerungsrechts“ ist dann auszugehen, wenn Österreich einen Realisierungsvorgang nicht mehr vollumfänglich besteuern darf.²⁴ Ein „Umstand“ der zur Einschränkung des Besteuerungsrechts führt, ist vor allem der Wegzug des Steuerpflichtigen im Sinne einer Verlagerung des Wohnsitzes oder der DBA-rechtlichen Ansässigkeit. Nachdem aber gem. § 98 Abs. 1 Z 56 EStG Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, soweit es sich um Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland handelt, an der der Steuerpflichtige oder im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war, löst ein Wegzug bezüglich solcher Anteile nur dann die Wegzugsbesteuerung aus, wenn ein DBA dieses Besteuerungsrecht beschränkt.

Bei Anteilen an *anderen inländischen und an ausländischen Körperschaften*, bei Beteiligungen unter 1% an inländischen Kapitalgesellschaften innerhalb der letzten fünf Jahre sowie bei sonstigen Wirtschaftsgütern (z.B.: Anteilscheine an Investmentfonds, Anleihen, stille Beteiligungen) und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG führt der Wegzug stets zu einem Verlust des Besteuerungsrechts, weil nachfolgende Veräußerungen nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.²⁵

Bei Wegzug einer natürlichen Person in einen EU/EWR-Staat lässt es § 27 Abs. 2 Z 1 lit a EStG zu, in der Steuererklärung des Entstrickungsjahres einen *Antrag auf Nichtfestsetzung* der anlässlich des Wegzugs entstandenen Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder Derivates zu stellen. Im Steuerbescheid ist in solchen Fällen über die entstandene Steuerschuld nur abzusprechen, die Steuerschuld ist jedoch bis zur tatsächlichen Realisierung der Wertsteigerung des Kapitalvermögens nicht festzusetzen. Die anlässlich des Wegzugs entstandene, nicht festgesetzte Steuer ist festzusetzen und zu erheben, wenn es nachfolgend zu einer Realisierung iSd § 27 Abs. 3 oder 4 EStG durch den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger kommt. Als *tatsächliche Veräußerung* gilt gem. § 27 Abs. 6 Z 1 lit b EStG auch ein späterer Wegzug oder die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen Staat, der von § 27 Abs. 6 Z 1 lit b EStG nicht erfasst ist, außer das österreichische Besteuerungsrecht lebt durch den Wegzug wieder auf. Die tatsächliche Veräußerung gilt gem. § 27 Abs. 6 Z 1 lit c EStG als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. DBA-Recht steht der Wegzugsbesteuerung nicht entgegen.²⁶ Gem. § 208 Abs. 1 lit e BAO beginnt die Festsetzungsverjährung

in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

In den von § 27 Abs. 6 Z 1 lit a EStG nicht genannten Fällen (z.B. Wegzug in einen Nicht-EU/EWR-Staat), besteht keine bei einem physischen Wegzug keine Möglichkeit, die Steuer bis zur tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsgutes aufzuschieben. Das gilt auch für Privatpersonen, die nach dem BREXIT nach Großbritannien wegziehen.

3. STEUERFLUCHT IN NIEDRIG BESTEUERENDE DBA-STAATEN

3.1. EINGESCHRÄNKTES BESTEUERUNGSRECHT BEI MITTELPUNKT DER LEBENSINTERESSEN IM AUSLAND

Sofern Österreich mit dem Zufluchtsstaat des Wegziehenden ein DBA abgeschlossen hat, ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob ein konkretes DBA auf eine Person angewandt werden kann. Gem. Art. 1 OECD-MA ist das dann der Fall, wenn eine Person in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Als „ansässig“ im DBA-rechtlichen Sinne gilt gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA eine natürliche Person, die nach dem Recht eines Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Nicht umfasst sind Personen, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat steuerpflichtig sind. DBA-rechtlich ansässig kann also nur eine Person sein, die zumindest in einem der beiden DBA-Staaten den Regeln der *unbeschränkten Steuerpflicht* unterliegt. *Unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag* (§ 1 Abs. 4 EStG) kann keine *Ansässigkeit* begründen.²⁷

Ist eine Person *in mehr als einem Staat unbeschränkt steuerpflichtig* (z.B. Wohnsitz in zwei Staaten), ist zu definieren, welchem Staat die Rolle des „*Ansässigkeitsstaates*“ und welchem jene des „*Quellenstaates*“ zukommt. Denn im DBA-Recht hat nur der Ansässigkeitsstaat die Möglichkeit einer umfassenden „*qualifizierten Welteinkommensbesteuerung*“. Der Quellenstaat darf nur jene Einkünfte besteuern, die ihm aufgrund der DBA-Verteilungsnormen zur Besteuerung überlassen werden.²⁸ Bezieht eine in zwei Staaten ansässige Person Einkünfte aus einem Drittstaat (z.B. eine Person mit Wohnsitz in Österreich und der Slowakei bezieht Einkünfte aus Zypern), ist das DBA zwischen dem (aufgrund des österreichisch-slowakischen DBA zu definierenden) Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat (Zypern) anzuwenden.²⁹

Art. 4 Abs. 2 OECD-MA klärt die Frage der Ansässigkeit im „tie break“, indem diese in subsidiärer Reihenfolge nach dem Vorhandensein einer *ständigen Wohnstätte*, dem *Mittelpunkt der Lebensinteressen*, dem *gewöhnlichen Aufenthalt*, der *Staatsangehörigkeit* und als letztes Mittel am *gegenseitigen Einvernehmen der Vertragsstaaten* festgemacht wird. In der Praxis erfolgt die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates meist anhand des „*Mittelpunktes der Lebensinteressen*“ (ML)³⁰, der gem. Art. 4 Abs. 2 lit a OECD-MA in dem Staat gelegen ist, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Die österreichische Verwaltungspraxis geht davon aus, dass bei Beibehalt des österreichischen Wohnsitzes und Auslandsaufenthalt von *weniger als zwei Jahren*, keine Verlagerung des ML erfolgt, bei länger als 5 Jahre dauernden Aufenthalten hingegen die äußere Vermutung für die Verlegung des ML sprechen kann, vorausgesetzt Ehegatte und haushaltszugehörige Kinder übersiedeln mit ins Ausland. Zeiträume dazwischen sollen anhand der Umstände des Einzelfalles geklärt werden. Eine von der Finanzverwaltung des DBA-Partnerstaates ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung gilt als gewichtiges Indiz für die Anerkennung der Ansässigkeitsverlagerung.³¹

In jüngster Zeit hatten sich das VwGH und BFG häufig mit der Frage der DBA-rechtlichen Ansässigkeit natürlicher Personen auseinanderzusetzen. Die Fälle betrafen vor allem Auslandstätigkeiten in DBA-Staaten, die Österreich das Besteuerungsrecht an Auslandseinkünften belassen, Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung vermeiden und damit die Steuerbelastung der im Ausland tätigen, jedoch in Österreich ansässigen Person auf österreichisches Steuerniveau hochschleusen (z.B.: Irland³², Liechtenstein,³³ die Schweiz für nichtselbständig tätige, USA³⁴). Natürlich ist auch die Ansässigkeit in Niedrigsteuerländern, mit denen Österreich DBA abgeschlossen hat, sehr begehrt (z.B.: Malta, Vereinigte Arabische Emirate, Zypern). Den Entscheidungen von VwGH und BFG zur DBA-rechtlichen Ansässigkeit ist gemeinsam, dass bei bestehendem österreichischem Wohnsitz die vom Steuerpflichtigen reklamierte Verlagerung des ML in Abrede gestellt worden ist. Demnach sei der ML durch eine *zusammenfassende Wertung aller Umstände* zu ermitteln aufgrund derer festzustellen ist, welcher Staat für eine Person der bedeutungsvollere ist, wobei nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abgestellt werden müsse.³⁵ Dabei sind die Lebensverhältnisse in beiden Staaten gegenüber zu stellen.³⁶ Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den ML auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie ins Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird.³⁷ Auch der Umstand, dass Eltern und Geschwister in Österreich wohnhaft sind, wird in die Wertung einbezogen. Unter *persönlichen Beziehungen* sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit dem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Dazu zählen familiäre Bindungen (zu erwachsenen Kindern, Lebensgefährten³⁸, Eltern, Geschwistern), der Freundeskreis, Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Aktivitäten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen (z.B.: Tennis-, Golfclub) oder soziale Engagements (z.B. Mitgliedschaft bei der freiwilligen Feuerwehr³⁹). Im Ausland geknüpfte Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern in einem abgegrenzten Gebäudekomplex fallen dabei nicht ins Gewicht.⁴⁰ Indizien für den Beibehalt des im ML im Inland sind unter anderem der Unterhalt von Immobilien in Österreich, Grundstückserwerbe, angemeldete PKW's oder Motorräder, Telefonanschlüsse, die Inanspruchnahme ärztlicher Leistungen oder der Verbleib im österreichischen SV-System. Das Beibehalten einer Wohnstätte im Entsendestaats wird als Indiz dafür angesehen, dass der ML nicht

in den Quellenstaat verlagert worden ist.⁴¹ Auch die Absicht, seinen Ruhestand in Österreich zu verbringen, gilt als Hinweis für einen ML in Österreich.

Wirtschaftlichen Beziehungen ergeben sich nach der Rechtsprechung des BFG nicht nur aufgrund örtlich gebundener Tätigkeiten und Vermögensgegenstände,⁴² sondern auch durch die Eingliederung in die Organisation eines Arbeitgebers, das Bestehen eines Dienstvertrages zu dem in einem DBA-Staat ansässigen Arbeitgeber und dessen Weisungsbefugnisse. Auch der Unterhalt von Konten oder Wertpapierdepots bei österreichischen Banken spricht für die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zum Inland.⁴³ Nach hM ist im Zweifel den persönlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen Vorrang einzuräumen.⁴⁴

Die Rechtsprechung zeigt jedenfalls, dass es dem Steuerpflichtigen nicht leicht gemacht wird, bei bestehendem inländischem Wohnsitz die Verlagerung des ML in einen DBA-Staat überzeugend zu belegen. Dies gilt insbesondere bei kurzfristigen Entsendungen, aber auch bei längerfristigen Auslandseinsätzen, wenn die persönlichen Bindungen zu Österreich aufrechterhalten werden. Die Argumentation, man habe sich der *Verfügungsmacht über seinen inländischen Wohnsitz* iSd § 26 Abs. 1 BAO begeben und scheide deshalb aus der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG aus, sodass es auch keiner Prüfung der DBA-rechtlichen Ansässigkeit bedürfe, scheidet häufig an der tatsächlichen Umsetzung. Temporäre Vermietungen, unentgeltliche Überlassungen (insb. an Familienangehörige, Verwandte) und mangelnde Schriftlichkeit sprechen gegen eine Aufgabe der tatsächlichen Verfügungsmacht.

3.2. WEGZUGSBESTEUERUNG BEI MITTELPUNKT DER LEBENSINTERESSEN IM AUSLAND

Gelingt es dem Steuerpflichtigen tatsächlich seine Ansässigkeit in einen DBA-Staat zu verlagern, ist das idR ein Umstand, der bei Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts iVz einem anderen Staat führt und damit die Wegzugsbesteuerung gem. § 27 Abs. 6 Z 1 EStG auslöst. Denn in jenen DBA, die Art. 13 Abs. 5 OECD-MA folgen, dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist. Dabei genügt eine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Höhe nach, auch wenn das Besteuerungsrecht dem Grunde nach erhalten bleibt, wie z.B. im Verhältnis zu DBA-Staaten, mit denen Österreich zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung die *Anrechnungsmethode* vereinbart hat. Wie oben dargestellt löst der Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat oder in einen DBA-Staat, im Verhältnis zu dem das österreichische Besteuerungsrecht bezüglich der in § 27 Abs. 6 Z 1 EStG genannten Wirtschaftsgütern aufrechterhalten wird, keine Entstrickung aus. Das kann bei Wegzug nach Großbritannien aufgrund der in Art. 3 Abs. 2 DBA-UK vorgesehenen „*remittance-Klausel*“ der Fall sein⁴⁵. Bleibt das österreichische Besteuerungsrecht aufgrund DBA-rechtlicher Sonderregelungen für einen bestimmten Zeitraum aufrecht und fällt es nach Ablauf dieses Zeitraumes weg, ist nach Ansicht des BMF aufgrund der „*Einschränkung des Besteuerungsrechts*“ der

Wegzugstatbestand bereits im Jahr des Wegzugs erfüllt.⁴⁶ Etwas anderes gilt, wenn das österreichische Besteuerungsrecht zeitlich unbegrenzt erhalten bleibt, wie das bei Geschäftsanteilen gem. Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz der Fall ist.

Nachdem ein *aktives Zutun* des Steuerpflichtigen nicht notwendig ist, um eine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts iVz anderen Staaten auszulösen, gelten als „Umstände“ iSd § 27 Abs. 6 Z 1 EStG auch *rechtliche Vorgänge*, wie der Neuabschluss bzw. die Änderung eines DBA und lösen damit die Wegzugsbesteuerung aus.⁴⁷ In Zusammenhang mit dem Wirksamwerden eines neuen DBA mit Japan ab 1.1.2019⁴⁸ und dem damit eintretenden Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts an Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an österreichischen Kapitalgesellschaften durch in Japan ansässige Gesellschafter, vertritt das BMF⁴⁹ jedoch die Ansicht, dass dadurch die Wegzugsbesteuerung nicht ausgelöst wird. Begründet damit, dass Österreich gegen die Rz 3.1. OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA eine „*observation*“⁵⁰ angebracht hat, der zufolge der Staat, dem durch den Neuabschluss eines DBA das Besteuerungsrecht entzogen wird, nicht daran gehindert sein soll, den bis zum Wirksamkeitsbeginn des neuen DBA entstandenen Wertzuwachs zu besteuern.

4. ICH BIN DANN MAL WEG!

Die Praxis zeigt, dass angesichts der hohen österreichischen Steuerbelastung vermögende Privatpersonen, sog. „*high net-worth individuals*“ mit dem Gedanken spielen, ihre Heimat zu verlassen, um ins steuerlich günstigere Ausland zu übersiedeln. Steuerflucht kann aber nur dann gelingen, wenn in Österreich alle Zelte abgebrochen werden bzw. bei Beibehalt eines österreichischen Wohnsitzes und Domizilierung in einem DBA-Staat die *engere persönliche und wirtschaftliche Bindung* zum neuen Wohnsitzstaat aufgebaut wird.⁵¹ Mit anderen Worten, die Person muss sich nach allen Umständen, die den *eigentlichen Sinn* des Lebens ausmachen, an den Zufluchtsstaat gebunden fühlen.⁵² Halbherzige Fluchtversuche, Scheinvermietungen inländischer Wohnungen, zu häufige und zu lange Inlandsaufenthalte, umfassende berufliche, familiäre, freundschaftliche und soziale Kontakte zu im Inland lebenden Personen, in Österreich gelegene Einkunftsquellen, Vermögensverwaltung und der Unterhalt von Konten bei inländischen Banken oder die Nutzung des österreichischen Sozialsystems sprechen gegen eine tatsächliche Aufgabe von Wohnsitz bzw. in DBA-Fällen des ML. Häufig gelingt es dem Steuerpflichtigen, angesichts der im Vergleich zu manchem Niedrigsteuerland in Österreich gegebener hohen Lebensqualität nicht, seiner Heimat tatsächlich den Rücken zuzuwenden. Und kehrt der (vermeintlich) im Ausland ansässige Steuerpflichtige später wieder nach Österreich zurück, um sein redlich erwirtschaftetes, im Ausland niedrig oder unverteuert gebliebenes Einkommen in „*steuerlich auffälliger Weise*“ (z.B. durch einen Grundstückserwerb) zu verwenden, droht oftmals die Gefahr, dass der Fiskus feststellt, dass der Steuerausländer *eigentlich gar nicht weg war*. Die sich daraus ergebenden ertragsteuerlichen und finanzstrafrechtlichen Folgen seien nur am Rande erwähnt. Sollte es aber doch gelingen Steuerausländer zu werden, ist die in vielen Fällen gem. § 27 Abs. 6 Z 1 EStG notwendige Steuerentstrickung ein Klotz am Bein. ■

- 1 <http://www.oecd.org/berlin/presse/steuern-und-sozialabgaben-auf-arbeitseinkommen-in-deutschland-gegen-oecd-trend-leicht-gestiegen-26042018.htm>.
- 2 BGBl I 2015/18.
- 3 BGBl III 2010/129.
- 4 BGBl II 2010/35.
- 5 BGBl III 2014/222.
- 6 BGBl III 2013/107.
- 7 BGBl III 2015/157.
- 8 BGBl III 2010/54.
- 9 BGBl III 2011/158.
- 10 <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf> (Stand 29.10.2018).
- 11 BMF-Info v. 22.3.2018, BMF-010221/0072-IV/8/2018.
- 12 Ritz, BAO 2017, § 26, Rz 9.
- 13 VwGH 20.6.1990, 89/16/0020.
- 14 VwGH 4.12.1969, 310/69.
- 15 *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des österreichischen und internationalen Steuerrechts*³ (2018), 14 f.
- 16 BFH v. 23.11.1988, 2 R 139/87, BStBl II 1989, 182.
- 17 BFH 19.3.2002, R 15/01, BFH/NV 2002, DStRE 2003, 346
- 18 VwGH 27.4.2005, 2002/14/0050.
- 19 VwGH 9.12.2004, 2004/14/0023.
- 20 *Doral*, EStG⁹, § 1 Rz 20.
- 21 BGBl. II Nr. 528/2003.
- 22 BFG 15.6.2015, RV/2101258/2014; EAS 3149 v. 21.4.2010.
- 23 *Marschner* in *Jakom*, EStG¹¹ (2018), § 27, Rz 377.
- 24 EStR 2000, Rz 6148.
- 25 EStR 2000, Rz 6149 und 6150; *Kanduth-Kristen*, in *Bendlinger/Kofler/Kanduth-Kristen/Rosenberger*, *Internationales Steuerrecht*², Rz VI/57 (in Druck).
- 26 EStR 2000, Rz 6156.
- 27 LStR 2002, Rz 12.
- 28 *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*³ (2018), 113.
- 29 VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0014; *Schmidjell-Dommes*, *Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – VwGH zum Zusammenwirken zweier DBA*, SWI 2018, 630 (630 ff.).
- 30 EStR 2000, Rz 7596.
- 31 EStR 2000, Rz 7596.
- 32 VwGH 25. 7. 2012, 2011/15/0193.
- 33 BFG 20.6.2018, RV 1100244/2018.
- 34 VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008; BFG 31.1.2018, RV 6100622/2017.
- 35 VwGH 25.9.2013, 2011/15/0139; VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057.
- 36 VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0014
- 37 VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008.
- 38 BFG 20.6.2018, RV/1100244/2018.
- 39 VwGH 25. 7. 2012, 2011/15/0193.
- 40 BFG 26.4.2018, RV/5101439/2016.
- 41 UFS 7. 4. 2010, RV/0052-W/10; BFG 7. 10. 2016, RV/10090/2012.
- 42 BFG 9.6.2015, RV/7102797/2015.
- 43 BFG 26.4.2018, RV/5101439/2016.
- 44 *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts* (2018), 125.
- 45 *Miladinovic/Ramharter*, *SWI-Jahrestagung: Wegzugsbesteuerung – Nichtfestsetzungskonzept in Zusammenhang mit der Schweiz*, SWO 2018, 132 (132 ff.); EAS 3378 v. 3.4.2017.
- 46 EAS 3372 v. 11.1.2017; EAS 3378 v. 3.4.2017.
- 47 ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, S. 4 zu § 6 Z 6 lit b EStG idF AbgÄG 2015, der so wie § 27 Abs. 6 Z 1 EStG auf die „Einschränkung“ des Besteuerungsrechts der Republik Österreich iVz ändern Staaten abstellt. EStR 2000, Rz 2518 und 6148.
- 48 BGBl III 167/2018.
- 49 EAS 3402 v. 8.6.2018.
- 50 Rz 32.1 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA: „*With respect to paragraph 3.1., Austria and Germany hold the view that when a new tax treaty enters into force, these countries cannot be deprived of the right to tax the capital appreciation which was generated in these countries before the date when the new tax treaty became applicable.*“
- 51 *Bendlinger*, *Steueroasen und Offshore-Strukturen* (2013), 37 f.
- 52 VwGH 27. 6. 1991, 91/16/0036, VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0145.