



Update Internationale Personalbesteuerung 2024



MMag. Karl Waser, StB

Partner und Head der Service Line „Global Employment Services“
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz



Mag. Tamara Loizenbauer, StB

Senior Manager, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Tätigkeit für ausländische Arbeitgeber, grenzüberschreitende Remote-Working-Modelle, Übernahme von Ferngeschäftsführungsfunktionen etc. – die Beratung im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung wird zunehmend internationaler und damit auch komplexer. Für Steuerberater:innen wird es daher immer wichtiger, sich mit den dabei maßgeblichen abkommensrechtlichen und außensteuerlichen Bestimmungen auseinanderzusetzen. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die diesbezüglich maßgeblichste Judikatur des Jahres 2024.

1. Update Abkommensrecht

1.1. Steuerfreistellung ausländischer Bezugsfortzahlungen (Urlaubsentgelt) nach Wechsel der Ansässigkeit von den USA nach Österreich (BFG v. 25.4.2024, RV/5100839/2023 – Outbound-Fall)

Die Mitarbeiterin eines österreichischen Unternehmens wurde für mehrere Jahre zu einer Konzerngesellschaft in den USA entsandt (der österreichische Dienstvertrag blieb aufrecht). Die Mitarbeiterin gab ihren österreichischen Wohnsitz auf und verlagerte damit ihre steuerliche Ansässigkeit in die USA. Nach Beendigung der Entsendung verlagerte sie ihre Ansässigkeit wieder nach Österreich zurück. Sie konsumierte nach ihrer Rückkehr für eine Dauer von fünf Monaten ihren in den USA erworbenen Urlaubsanspruch und setzte im Anschluss ihre Tätigkeit für das entsendende österreichische Unternehmen fort. Fraglich war das Besteuerungsrecht für die Entgeltfortzahlung aus dem zwar in den USA erworbenen, allerdings nach Ansässigkeitsrückverlagerung nach Österreich konsumierten Urlaub.

Das BFG kam – wenig überraschend – zum Schluss, dass das Besteuerungsrecht für die Entgeltfortzahlung in Anwendung des Kausalitätsprinzips bei den USA liegt (eine korrespondierende Besteuerung wurde dort auch vorgenommen). Sehr bedeutend erscheinen allerdings die Aussagen des BFG zur anwendbaren Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Das DBA mit den USA sieht dafür generell die Anrechnungsmethode vor. Dennoch kam das BFG zum Schluss, dass die Entgeltfortzahlung im Rahmen des Urlaubsanspruchs von der österreichischen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen ist. Das BFG begründete dies damit, dass die Mitarbeiterin zwar im Zuflusszeitpunkt, nicht aber im Zeitraum der Erlangung des Urlaubsanspruchs in Österreich ansässig war. Diese Auffassung entspricht der bisher dazu auch von der österreichischen Finanzverwaltung vertretenen¹, erscheint aber im Hinblick darauf, dass der deutsche BFH² in seiner aktuellen Rechtsprechung hier sehr wohl auf den Zuflusszeitpunkt abstellt, nicht zwingend.³ Gegen die Entscheidung wurde keine Revision erhoben.



1.2. Besteuerung von Flugpersonal nach dem DBA Malta (BFG v. 24.7.2024, RV/7102502/2024 – Outbound-Fall)

Ein in Österreich ansässiger Pilot war bei einer in Malta ansässigen Fluggesellschaft angestellt und wurde im internationalen Flugverkehr eingesetzt. Das DBA mit Malta folgt bei der Besteuerung von Flugpersonal Art 15 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017. Diese Verteilungsnorm sieht vor, dass Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeugs, das im internationalen Verkehr betrieben wird, in jenem Vertragsstaat besteuert werden darf, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, somit in Malta.⁴ Das Finanzamt vertrat dennoch die Auffassung, dass die aus diesem Dienstverhältnis erzielten Einkünfte nach dem DBA Malta der österreichischen Besteuerung unterlägen. Es stützte sich dabei auf die vom BMF in EAS 3448 vom 17.11.2023 vertretene Auffassung, wonach die in Art 23 Abs 1 DBA Malta normierte Befreiungsmethode aufgrund des in dieser Bestimmung enthaltenen Wortes „nur“ auf die Verteilungsnorm des Art 15 Abs 3 DBA Malta (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im internationalen Verkehr) keine Anwendung fände. Vielmehr sei die Anrechnungsmethode anzuwenden. Das BFG schloss sich hingegen in seiner Entscheidung der herrschenden Literaturmeinung an⁵, wonach es sich dabei um ein Redaktionsversehen handelt und bekräftigte die Anwendbarkeit der Befreiungsmethode. Die Finanzverwaltung hat Amtsrevision erhoben, die Entscheidung ist beim VwGH anhängig zur Zahl 2024/13/0025.

”

Doppelbesteuerungsabkommen bieten oft Lösungen, doch zeigen aktuelle Entscheidungen, dass Interpretationsspielräume immer wieder zu steuerlichen Streitfragen führen.

diese Karenzentschädigungsleistung dem Quellenstaat Österreich oder dem (neuen) Ansässigkeitsstaat Italien zukommt. Kern dieser Frage ist, ob diese Form der Zahlung noch eine ausreichende Kausalität zur vormals in Österreich ausgeübten (und steuerpflichtigen) Tätigkeit aufweist oder als eigenständige Entschädigung für die Verpflichtung zur Unterlassung einer Tätigkeit für ein Konkurrenzunternehmen zu betrachten ist. Das BFG schließt sich in Anlehnung an die Aussagen in Rz 2.9 des OECD-Musterkommentars zu Art 15 OECD-Musterabkommen⁶ der „Unterlassungstheorie“ an und kommt damit zum Ergebnis, dass ausschließlich der im Zeitpunkt der Zahlung bestehende Ansässigkeitsstaat Italien das Besteuerungsrecht hat. Österreich hat daher die Zahlungen aufgrund der Konkurrenzklausel steuerfrei zu stellen. Die Finanzverwaltung hat Amtsrevision

erhoben, was insofern überrascht, als die Finanzverwaltung – allerdings im umgekehrten Fall eines Zuzugs nach Österreich – in EAS 3224⁷ sehr wohl auch der „Unterlassungstheorie“ gefolgt ist und ebenfalls von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Arbeitnehmers ausgegangen ist. Die Revision ist beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2024/15/0029. Es bleibt daher abzuwarten, ob sich auch der VwGH der Meinung des BFG anschließt oder

die in der Entscheidung Ro 2017/15/0042 vom 22.11.2018 zur (innerstaatlichen) Lohnnebenkostenpflicht vertretene These, dass auch eine Konkurrenzklausel einen engen Veranlassungszusammenhang zum ursprünglichen Dienstverhältnis aufweist, auf das Abkommensrecht überträgt.⁸

1.3. Zahlung aufgrund einer Konkurrenzklausel nach Beendigung des Dienstverhältnisses (BFG v. 16.8.2024, RV/7101769/2019 – Inbound-Fall)

Der Mitarbeiter eines österreichischen Unternehmens verlagerte nach Beendigung des österreichischen Dienstvertrags seine steuerliche Ansässigkeit zurück nach Italien. Im Gegenzug für die Einhaltung einer einjährigen Konkurrenzklausel erhielt der Mitarbeiter in diesem Zeitraum eine monatliche Karenzentschädigungsleistung. Im gegenständlichen Verfahren hatte sich das BFG mit der Frage zu befassen, ob das Besteuerungsrecht für

1.4. Mittelpunkt der Lebensinteressen bei frühzeitiger Beendigung einer Entsendung in die USA (VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0186 – Outbound-Fall)

Ein Arbeitnehmer wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber für die (geplante) Dauer von drei Jahren, begleitet von seiner Ehefrau und seinen Kindern, zu einer Konzerngesellschaft in die USA entsandt. Der österreichische Wohnsitz wurde beibehalten. Nach zwei Jahren wurde die Entsendung vorzeitig beendet und die Familie kehrte nach Österreich zurück.

Sie sind mit unseren Angeboten für Ihre Fortbildung zufrieden?

Sichern Sie sich jetzt Ihre Gratis-Infoabende und Ermäßigungen für ausgewählte VWT Veranstaltungen:

Werden Sie VWT Mitglied!



VEREINIGUNG ÖSTERREICHISCHER
STEUERBERATER UND WIRTSCHAFTSPRÜFER
www.vwt.at





Strittig war, ob sich während des Aufenthalts in den USA der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich oder den USA befunden hat. Im Falle einer weiterhin bestehenden Ansässigkeit in Österreich wird die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermieden, so dass sich bei Steuerpflicht in den USA aufgrund des regelmäßig niedrigeren Steuerniveaus oftmals eine Steuernachzahlung in Österreich ergibt. Der VwGH stellte fest, dass mit dem weiterhin bestehenden Wohnsitz in Österreich, der durchgehenden österreichischen Sozialversicherung, Überweisungen auf ein österreichisches Sparkonto sowie dem grundsätzlich schon bei Wegzug bestehenden Plan, die Kinder in Österreich einzuschulen, die stärkeren Anknüpfungspunkte zu Österreich bestanden. Zudem wies der VwGH auf die schon bisher in seiner Rechtsprechung vertretenen Grundsätze hin, dass für die Frage des Mittelpunkts der Lebensinteressen auf einen längeren (im Regelfall mehrjährigen) Beobachtungszeitraum abzustellen sei und zudem bei einer zeitlich begrenzten Auslandstätigkeit der Mittelpunkt der Lebensinteressen meist selbst dann im Inland bestehen bleibt, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird.

”

Ob Wohnsitzverlagerung, Konkurrenzklauseln oder nachgelagerte Bonuszahlungen – die steuerlichen Auswirkungen internationaler Berufstätigkeit sind vielschichtig und bedürfen individueller Beratung.

2. Update Außensteuerrecht

2.1. Veranlagungsfreibetrag bei grenzüberschreitendem Arbeitsverhältnis (BFG v. 11.3.2024, RV/6100067/2023 – Outbound-Fall)

Ein in der Grenzregion zu Deutschland wohnender Arbeitnehmer war bei einem ebenfalls in der Grenzregion zu Österreich angesiedelten deutschen Arbeitgeber tätig. Aufgrund der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland unterlagen die Einkünfte aus dieser unselbständigen Tätigkeit der österreichischen Besteuerung. Mangels Lohnsteuerbetriebsstätte des deutschen Arbeitgebers in Österreich erfolgte die Besteuerung im Veranlagungswege. Daneben erzielte der Arbeitnehmer auch noch – unter dem Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs 3 EStG idF vor dem AbgÄG 2024⁹ liegende – Einkünfte aus einer (als selbständige Einkünfte zu behandelnden) Vortragstätigkeit in Österreich. Strittig war, ob § 41 Abs 3 EStG idF vor dem AbgÄG 2024 mit dem Tatbestandsmerkmal des Vorliegens „lohnsteuerpflichtiger Einkünfte“ im Einklang mit EU-rechtlichen Vorgaben steht. Dem Wortlaut nach war es damit beispielsweise Grenzgängern, die mangels inländischem Arbeitgeber nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren besteuert wurden, nämlich nicht möglich, den Veranlagungsfreibetrag geltend zu machen, da deren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine „lohnsteuerpflichtigen Einkünfte“ sondern „andere Einkünfte“ im Sinne dieser Bestimmung darstellen.¹⁰ Das BFG vertrat die Auffassung, dass aufgrund der Arbeitnehmerfreizügigkeit in Österreich steuerpflichtigen Arbeitnehmern von Betrieben im EU-/EWR-Ausland alle innerstaatlichen Begünstigungen in gleicher Weise zu gewähren sind,

die Arbeitnehmern inländischer Betriebe zustehen würden. Die Regelung erschien dem BFG damit eindeutig EU-widrig, so dass es im Sinne der „acte-clair“-Doktrin auf die Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH verzichtete. Im vorliegenden Fall konnte der Arbeitnehmer den Veranlagungsfreibetrag daher unmittelbar geltend machen.¹¹

Der Gesetzgeber reagierte sehr rasch auf die eindeutige EU-Widrigkeit und regelte mit dem AbgÄG 2024 den Veranlagungsfreibetrag in europarechtskonformer Weise. Der Veranlagungsfreibetrag wurde aus der Bestimmung des § 41 EStG herausgelöst,

die nur die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften regelt und in einen neuen § 39 Abs 5 EStG überführt. Die neue Bestimmung stellt nunmehr für die Geltendmachung des Veranlagungsfreibetrags (verfahrensneutral) darauf ab, ob im Einkommen „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ enthalten sind.¹² Von dieser Neuregelung profitieren nicht nur Grenzgänger, sondern auch Sur-Place-Personal, bei dem es aufgrund des ex-territorialen Arbeitgebers zu keinem Lohnsteuerabzug kommt, so-

wie Steuerpflichtige, die eine inländische und eine ausländische Pension ohne inländischen Lohnsteuerabzug beziehen.¹³

2.2. Familienbonus+ einer Grenzgängerin (BFG 11.4.2024, RV/5100170/2022 – Outbound-Fall)

Eine in der Grenzregion zu Deutschland lebende Arbeitnehmerin bezog als abkommensrechtliche Grenzgängerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einem deutschen Arbeitgeber. Sie leistete einen monatlichen Unterhalt für die in Deutschland bei ihrem Vater lebende Tochter. Der Vater war ebenfalls in Deutschland beschäftigt und bezog dort monatlich das Kindergeld für die gemeinsame Tochter. Die Arbeitnehmerin hatte in Österreich keinen Antrag auf Familienbeihilfe gestellt, beantragte aber in ihrer Arbeitnehmerveranlagung den Familienbonus+ für ihre Tochter. Dies wurde vom Finanzamt abgelehnt. Das BFG entschied den Fall unter Verweis auf einen ähnlich gelagerten Sachverhalt, der erst kürzlich vom VwGH¹⁴ behandelt wurde. Danach genüge es zur Geltendmachung des Familienbonus+, dass ein Anspruch auf eine der Familienbeihilfe gleichwertige Beihilfe im Ausland besteht, die grundsätzlich einen Anspruch auf Gewährung einer Ausgleichszahlung nach § 4 Abs 2 FLAG eröffnet (selbst dann, wenn aufgrund der Höhe der gleichartigen ausländischen Beihilfe diese Ausgleichszahlung Null betragen würde). Zudem sei es auch formal nicht notwendig, einen Antrag auf Ausgleichszahlung zu stellen, wenn im Veranlagungsverfahren nachgewiesen werden kann, dass alle inhaltlichen Voraussetzungen für einen Familienbeihilfen- bzw Ausgleichsanspruch erfüllt sind. Die Finanzverwaltung hat sich trotz dieser Begründung mit bereits vorliegender VwGH-Rechtsprechung dazu entschlossen, außerordentliche Revision gegen diese und weitere ähnlich gelagerte BFG-Entscheidungen zu erheben.¹⁵



2.3. Nachgelagerte Prämien bei Entsendungen (VwGH 20.6.2024, Ra 2023/13/0167 – Inbound-Fall)

Ein Arbeitnehmer eines Schweizer Unternehmens wurde für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nach Österreich entsandt. Dessen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit wurden im Entsendezeitraum in Österreich versteuert. Nach Beendigung der Entsendung kehrte der Arbeitnehmer wieder in die Schweiz zurück und gab dabei auch seinen österreichischen Wohnsitz auf. Der Arbeitnehmer erhielt im Jahr nach Beendigung der Entsendung eine Bonuszahlung als (zusätzliche) Vergütung für die im Vorjahr in Österreich geleistete Arbeit. Unstrittig war im Verfahren, dass das Besteuerungsrecht für diese der Entsendung nachgelagerte Bonuszahlung aufgrund des Kausalitätsprinzips bei Österreich lag. Allerdings vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass diese Bonuszahlung nicht den begünstigten Steuersätzen gemäß §§ 67 Abs 1 und 2 EStG zugänglich sei, da der Arbeitnehmer im Zuflussjahr vom selben Arbeitgeber keine laufenden Bezüge erhielt, die der österreichischen (beschränkten oder unbeschränkten) Steuerpflicht unterlagen. Somit sei auch das Jahressechstel „Null“. Der VwGH schloss sich der Argumentation der Finanzverwaltung nicht an und sah die Voraussetzung für die Steuerbegünstigung sehr wohl als erfüllt an. Der Arbeitnehmer erhielt im betreffenden Jahr nämlich laufende Bezüge, die aufgrund der Rückkehr in die Schweiz allerdings ausschließlich der Besteuerung in der Schweiz unterlagen. Da § 67 EStG bei der Definition der für das Jahressechstel maßgeblichen laufenden Bezüge nicht dahingehend unterscheidet, ob die laufenden Bezüge der österreichischen Besteuerung unterliegen oder nicht, sind auch die ausschließlich der schweizerischen Besteuerung unterliegenden laufenden Bezüge in die Bemessungsgrundlage für das Jahressechstel miteinzubeziehen.¹⁶ Der VwGH setzt damit konsequent seine Judikaturlinie fort; zum selben Ergebnis gelangte der VwGH nämlich bereits im Jahr 2017 in einem sehr ähnlich gelagerten Fall, bei dem ein Arbeitnehmer nach Beendigung seiner Entsendung nach Österreich Stock-Options ausübte, die ihm während seiner Entsendung nach Österreich gewährt wurden.¹⁷ ■

”

Internationale Steuerfragen sind längst keine Seltenheit mehr – sie betreffen zunehmend nicht nur multinationale Konzerne, sondern auch Einzelpersonen mit grenzüberschreitenden Arbeitsmodellen.

- 1 EAS 3290 vom 25.07.2012 zu den Einkünften aus der Ausübung von in den USA verdienten Aktienoptionen nach Ansässigkeitsrückverlagerung nach Österreich.
- 2 BFH 21.12.2022, I R 11/20.
- 3 Vgl. dazu ausführlich *Platzer*, BFG zum relevanten Ansässigkeitsstaat bei Ansässigkeitsverlagerung, PV-Info 2024, S. 23ff.
- 4 Das OECD-MA idF nach dem Update 2017 sieht hingegen vor, dass die Vergütungen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden dürfen.
- 5 *Lang*, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF?, SWI 2024, S. 10; *Kudert/Höppner/Steinhäuser*, „Nur“ ein Wort – Überlegungen zum Methodenartikel im DBA-Malta, ÖStZ 2024, S. 75; *Waser*, Besteuerung von in Österreich ansässigem Fluggpersonal nach dem DBA Malta, PV-Info 2024, S. 22.
- 6 Rz 2.9 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA lautet auszugsweise: „Under the provisions of an employment contract or of a settlement following the termination of an employment, a previous employee may receive a payment in consideration for an obligation not to work for a competitor of his ex-employer. This obligation is almost always time-limited and often geographically-limited. Whilst such a payment is directly related to the employment and is therefore 'remuneration ... derived in respect of an employment', it would not, in most circumstances, constitute remuneration derived from employment activities performed before the termination of the employment. For that reason, it will usually be taxable only in the State where the recipient resides at the time the payment is received.“
- 7 EAS 3324 vom 08.04.2013
- 8 Vgl. dazu *Shubshizky*, DBA-rechtliche Besteuerung von Karenzentschädigungen, ASOK 2024, S. 401.
- 9 § 41 Abs 3 EStG idF vor dem AbgÄg 2024 lautet: „Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 EUR abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs 1. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.“
- 10 Vgl. *Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG21a § 41 Rz 50; *Peyerl in Jakom* EStG16, § 41 Rz 17; *Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 41 Rz 35; BFG 11.8.2016, RV/5101361/2012, BFG 2.7.2018, RV/3100403/2013; aA *Prodinger*, SWK 2006, S. 916.
- 11 Vgl. dazu im Detail auch *Hell*, Veranlagungsfreibetrag für Grenzgänger aufgrund der Arbeitnehmerfreizügigkeit, BFGjournal 2024, S. 173.
- 12 § 39 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2024 lautet: „Sind im Einkommen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten, ist von den nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 EUR abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs 1. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.“ Diese Bestimmung gilt aufgrund des Verweises in § 102 Abs 1 Z 2 lit b letzter Satz EStG sinngemäß auch bei der Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern.
- 13 RZ 908a LStRI idF Wartungslerlass 2024.
- 14 VwGH 06.04.2022, Ra 2021/15/0067. Siehe dazu auch schon *Waser/Loizenbauer*, Update internationale Personalbesteuerung, in WT 01/2022, S. 41.
- 15 Revisionen anhängig unter VwGH Ra 2024/15/0045, Ra 2024/15/0046, Ra 2024/15/0048, Ra 2024/15/0049.
- 16 Vgl. dazu im Detail auch *Seebacher*, Jahressechstel bei nachlaufender in Österreich steuerpflichtiger Bonuszahlung, PV-Info 2024, S. 13.
- 17 VwGH 22.02.2017, Ra 2016/13/0010.