

## 1. Teil

### Persönliche Steuerpflicht

**§ 1.** (1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) <sup>1</sup>Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. <sup>2</sup>Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) <sup>1</sup>Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. <sup>2</sup>Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) <sup>1</sup>Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. <sup>2</sup>Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro betragen. <sup>3</sup>Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. <sup>4</sup>Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. <sup>5</sup>Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

[BGBl I 26/2009]

### VO inländische Zweitwohnsitze, BGBl II 528/2003

§ 1 (1) Bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

(2) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

§ 2 Die Wirkungen des § 1 treten bei Auswärtsverlagerungen des Mittelpunktes der Lebensinteressen erstmals im folgenden Kalenderjahr und bei Einwärtsverlagerungen letztmals im vorhergehenden Kalenderjahr ein.

§ 3 Eine Benutzung des inländischen Wohnsitzes des unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-) Partners, von dem der Abgabepflichtige nicht dauernd getrennt lebt, begründet einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Wohnsitz für den Abgabepflichtigen.

§ 4 Die Verordnung ist ab 1. Jänner 2004 anzuwenden.

*ESiR: Rz 1 bis 36; LSiR: Rz 1 bis 14a*

**Literatur 2016:** *Cloer/Vogel*, Die dt Sanierungsklausel als rechtswidrige Beihilfe, SWI 16, 356; *Heber*, Progressiver StTarif bei Zu- und Wegzug nach und aus Österreich, ÖStZ 16/202 (150); *Kofler*, Ist der Spuk des Europäischen StRechts bald vorbei? in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen StRechts (2015) 1; *Kube*, Die Schwierigkeit judikativer Systembildung im Europäischen ErtragStRecht, in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen StRechts (2015) 41; *Lachmayer/Pfau*, Abgehen von der Schumacker-Doktrin: Führt die Rs X, C-283/15, zu einem Paradigmenwechsel? SWI 16, 555; *Lang*, Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts, SWI 16, 118; *Zolles*, Mittelpunkt der Lebensinteressen nach dem DBA Österreich-Schweiz, ecolex 16, 728.

## Übersicht

<b>I. Persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen</b>	
1. Allgemeines .....	1–3
2. Einzelne natürl Personen .....	4
3. Unbeschr StPfl.....	5
4. Wechsel zwischen beschr und unbeschr StPfl .....	7, 8
<b>II. Einschränkungen durch internationales Recht</b>	
1. Allgemeines .....	10
2. Unionsrecht .....	11–15
3. Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung .....	16–21
4. Ausl Diplomaten in Österr .....	22
5. Amtssitzabkommen .....	23
<b>III. Unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Wohnsitz</b>	
1. Begriff .....	25–37
a) Wohnung.....	28–29
b) Innehabung .....	30–34
c) Beibehaltung und Benutzung.....	35–37
2. Abgeleiteter Wohnsitz .....	38, 39
3. Aufgabe des Wohnsitzes .....	40
4. ZweitwohnsitzVO .....	41–45
<b>IV. Unbeschränkte Steuerpflicht nach dem gewöhnlichen Aufenthalt</b>	
1. Begriff .....	46–48
2. Ausl Arbeitnehmer .....	49
3. Ausnahme gem § 26 Abs 2 BAO .....	50
4. Ende des gewöhnl Aufenthalts .....	51
5. Grenzgänger .....	52
6. Auslandsbeamte .....	53
<b>V. Option von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht in bestimmten Fällen (Grenzpendler)</b>	
1. Allgemeines .....	56, 57
2. Inhalt des § 1 Abs 4 .....	58–64

## I. Persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen

- 1 **1. Allgemeines.** § 1 regelt die persönl StPfl einzelner natürl Personen, während die sachl StPfl von § 2 erfasst ist (zur Historie s *HR/Fuchs* § 1 Rz 1.1). Estpfl sind gem § 1 Abs 1 nur natürl Personen; sie können unbeschr oder beschr stpfl sein. Ob eine menschl Betätigung estl als Einkunftsquelle anzusehen ist oder nicht, ist grds bei jedem einzelnen StPfl gesondert zu prüfen (VwGH 12.11.86, 86/13/0023).
- 2 **Unbeschr stpfl** sind jene Personen, die im Inl entweder einen Wohnsitz (s Rz 25 ff) oder einen gewöhl Aufenthalt (s Rz 46 ff) haben. Die unbeschr StPfl erfasst „alle inl und ausl Einkünfte“ (*Welteinkommensprinzip*). Ausl Einkünfte müssen nach österr Vorschriften ermittelt werden (EStR 17). „**Inland**“ erfasst als territorialer Begriff das österr Bundesgebiet. Österr Botschaftsgebäude im Ausl gelten als Ausl, während ausl Botschaftsgebäude im Inl als Inl gelten (*Q/Sch* § 1 Rz 10). Schiffe, die sich in inl Gewässern aufhalten, gelten als Inl; ebenso Schiffe unter österr Flagge auf hoher See. Zur dt Rechtslage s *Maciejewski/Theilen* IStR 13, 846.
- 3 **Beschr stpfl** sind jene Personen, die im Inl weder einen Wohnsitz (oder nur einen Zweitwohnsitz iSd VO, s dazu Rz 41 ff) noch ihren gewöhl Aufenthalt haben. Sie sind nur mit den im Inl erzielten, in § 98 aufgezählten Einkünften stpfl (*Territorialitätsprinzip*). Eine natürl Person kann zwar mehrere Wohnsitze, aber nur einen gewöhl Aufenthalt haben (EStR 23). Andere Abgrenzungsmerkmale zur In- und Ausländern (etwa Staatsbürgerschaft, Deviseninländerereignischaft etc) sind für die persönl ESTpflicht nicht relevant. In bestimmten Fällen gewährt § 1 Abs 4 die Möglichkeit, von der beschr zur unbeschr StPfl zu optieren (s Rz 56 ff). Bei Eintritt in die unbeschr StPfl kann ggf eine Zuzugsbegünstigung gem § 103 gewährt werden.

„Sache“ des EstVerfahrens ist die Festsetzung der Est für ein bestimmtes Jahr, ohne dass die Berufungsbehörde an den vom FA herangezogenen Tatsachenkomplex gebunden wäre (VwGH 28.10.08, 2006/15/0102). Ist die Frage der Einstufung als unbeschr oder beschr stpfl ungewiss oder str, so ist das BFG berechtigt, seine Anschauung an Stelle jener des FA zu setzen (UFS 24.9.09, RV/0622-W/08). Die Einordnung einer Person als unbeschr bzw beschr stpfl ist im VA-Verfahren zu treffen und daher einem eigenen Feststellungsbescheid nicht zugängl (UFS 11.2.10, RV/0395-S/08).

- 4 **2. Estpfl sind nur einzelne, natürl Personen.** Die grds StPfl ist vom Vorliegen eines Einkommens unabhängig (dem ggü ist Abgabepflichtiger iSd § 77 BAO nur jemand, der „als Abgabenschuldner in Betracht kommt“). Deshalb setzen StErstattungen iRd Bausparens iSv § 108 oder Pensionsvorsorgen iSv § 108a sowie die Gewährung von Kinderabsetzbeträgen iSv § 33 Abs 4 Z 3 keine Einkünfte voraus (EStR 18). Juristische Personen unterliegen dem KStG. Auch PersGes sind nicht estpfl; deren Einkünfte werden den Ges'tern zugerechnet (Transparenz; auch bei mehrstöckigen PersGes). Dies gilt auch bei vergleichbaren ausl PersGes (EStR 6, ausführl *Gröhs* PersGes, 49 ff). Bei Gründung einer KapGes wird die Tätigkeit der VorGes (beginnt mit dem Abschluss des GesVertrages bzw mit dem wirtschaftl „in Erscheinung treten“) der KapGes zugerechnet, davor liegt eine PersGes vor (*DKMZ* § 1 Rz 4). Die österr Est kennt nur die **individuelle VA** der natürl Person; eine ZusammenVA von mehreren Personen (zB Ehegattensplitting) ist nicht vorgesehen (im Gegensatz zur Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG). Von der persönl

StPfl als StSchuldner sind Haftungen für die Abfuhr von Erhebungsformen der ESt zu unterscheiden (KESt iSd § 95 Abs 1, LSt iSd § 82, StAbzug iSd § 100 Abs 2).

**3. Die unbeschr StPfl** besteht grds von der *Geburt bis zum Tod* (Todeserklärung) der natürl Person. Zum Eintritt in die bzw Austritt aus der unbeschr StPfl durch Zu- bzw Wegzug s Rz 7 f. Eine StPfl des Kindes im Mutterleib besteht nicht (Q/Sch § 1 Rz 3). Geschäftsfähigkeit ist nicht vorausgesetzt. Auch im Fall der Konkurs-eröffnung bleibt der StPfl Abgabenschuldner (EStR 8). Bis zum Tod des StPfl ent-standene StSchulden gehören zu den Nachlassverbindlichkeiten. Der **Erbe** tritt mit dem Todestag des Erblassers in dessen Rechtsstellung ein (s näher Q/Sch § 1 Rz 4 ff); zur Zurechnung der Einkünfte s näher § 2 Rz 61 ff. Die **beschr StPfl** be-ginnt mit dem Erzielen inl Einkünfte gem § 98 (ggf kombiniert mit der Aufgabe des inl Wohnsitzes bzw gewöhl Aufenthalts) und endet mit dem Wegfall der inl Einkünfte, dem Eintritt in die unbeschr StPfl oder mit dem Tod (EStR 27).

**4. Der Wechsel zw unbeschr und beschr StPfl** erfolgt durch den Eintritt bzw den Wegfall der Voraussetzungen. Die unbeschr StPfl beginnt mit der Begründung eines Wohnsitzes bzw eines gewöhl Aufenthaltes im Inl und endet mit der Auf-gabe des inl Wohnsitzes bzw Beendigung des gewöhl Aufenthaltes (EStR 15). Der Wechsel von der beschr in die unbeschr StPfl ist gem § 120 f BAO dem zuständi-gen FA grds innerhalb eines Monats anzuzeigen (*Pülzl* SWK 07, S 786). Einkünfte, die vor Begründung der unbeschr StPfl entstanden sind, aber erst danach zuflie-ßen, unterliegen der unbeschr StPfl (VwGH 17.5.63, 871/62 zu einem den Gewinn gem § 4 Abs 3 ermittelnden RA; EStR 19); derartige Zuflüsse sind nicht stbar, wenn der zugrunde liegende, dem Wohnsitzwechsel vorangegangene Veräuße-rungsvorgang iRd beschr StPfl nicht stbar war (EAS 2934 v 25.1.08: Veräußerung einer nicht-österr Beteiligung). Umgekehrt würden Einnahmen unbesteuert blei-ben, wenn diese ihre Ursache während des Bestehens der unbeschr StPfl haben, je-doch erst nach Beendigung der unbeschr StPfl zufließen und nicht von § 98 erfasst sind (EStR 30); allerdings werden derartige Einnahmen durch § 98 Abs 3 erfasst (§ 98 Rz 16 ff). Verluste, die vor der Begründung der unbeschr StPfl aus einer zeitl vorgelagerten Tätigkeit im Ausl entstanden sind, können in Österr nach dem Zu-zug nicht verwertet werden (VwGH 28.5.09, 2008/15/0034; *Aigner/Kofler/GedS* Quantschnigg, 23 f; *Prillinger* SWI 10, 176). Fließen WK, deren Ursache in einer AuslTätigkeit liegt, iRd unbeschr StPfl ab, sind diese stwirksam (EAS 3057 v 24.4.09: Gleichbehandlung von Zuflüssen und Abflüssen). IRd Zuzugs kann es zu steuerl Aufwertungen kommen (§§ 6, 27 Abs 6 Z 1 lit e; § 17 UmgrStG). Bei Weg-fall der unbeschr StPfl kann es zur *Wegzugsbesteuerung* kommen (s § 6 Z 6 sowie § 27 Abs 6 Z 1). Der UFS gibt bei Anwendung eines DBA dem Kausalitätsprinzip den Vorzug ggü dem Zuflussprinzip (UFS 29.3.10, RV/0583-L/09; auch EAS 3037 v 11.2.09 zum DBA mit Deutschland).

Die FV geht bei aktiven Tätigkeiten vom **Kausalitätsprinzip** bzw bei passiven Einkünften vom Zuflussprinzip aus (EAS 3324 v 8.4.13, dazu *Schaffer/Turcan* SWI 14, 533; EAS 3346 v 29.9.14: Zuflussprinzip bei nSA; vgl auch BFG 26.9.14, RV/3100253/2013; in Bezug auf DBA *Bendlinger et al* Internationales StRecht, 378 ff; zu Einkünften aus nSA vgl *Kunesch* SWK 15, 1223). Nach Eintritt in die unbeschr StPfl abgeflossene Ausgaben, die mit Einnahmen vor dem Zuzug zusammenhän-gen, werden in Österr steuerl nicht anerkannt (EAS 2178 v 10.12.02). Der Zufluss bzw Abfluss entscheidet (vom Fall der Buchführung abgesehen) über die zeitl Zu-

ordnung, dh in welche VA die Einnahme bzw die Ausgabe aufzunehmen ist; für die StPfl dem Grunde nach ist zu fragen, welcher Tätigkeit die Einnahme bzw die Ausgabe zugeordnet werden kann (*Beiser/FS W. Doralt*, 13 ff auch unter Berufung auf VwGH 22.3.00, 97/13/0093). Dies wird durch § 98 Abs 3 gestützt (§ 98 Rz 16 ff). Für Passiveinkünfte gilt nach den DBA das Zuflussprinzip (EAS 3221 v 11.5.11 zu Zinsen und Dividenden).

- 8 Der unterjährige Ein- bzw Austritt in die bzw aus der unbeschr StPfl führt dazu, dass **zwei Steuerabschnitte** mit getrennten VA-Verfahren vorliegen (VwGH 26.9.90, 86/13/0104, EStR 20). Die beiden Zeiträume dürfen sich nicht überschneiden (UFS 21.6.12, RV/0204-S/12). Dadurch sinkt der individuelle EStSatz, da die grds der Progression unterliegenden Einkünfte auf zwei Perioden aufgeteilt werden (krit *Heber ÖStZ 16/202*). In Österr können sich nur jene AuslEinkünfte progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschr StPfl zugeflossen bzw realisiert worden sind (EAS 2897 v 29.10.07; *Beitl taxlex 07*, 452). Soweit unbeschr StPfl vorliegt, kommt der Progressionsvorbehalt zur Anwendung (UFS 20.3.08, RV/0984-L/06: Das DBA dient nicht dazu, einen im Inl unbeschr StPfl vor der Anwendung des progressiven StSatzes zu schützen); s Rz 17. Bei unterjährigem Wechsel zw der beschr und der unbeschr StPfl ist bei einem Zweitwohnsitz iSd ZweitwohnsitzVO jedoch nur eine VA vorzunehmen (EAS 2897 v 29.10.07). Bei Wegfall der unbeschr StPfl kann die VA „sofort“ erfolgen (s § 39 Rz 21).

## II. Einschränkungen durch internationales Recht

- 10 **1. Allgemeines.** Die Grundregeln der – unter I. dargestellten – StPfl werden durch **internationales Recht** eingeschränkt. Einerseits wurde das Ertragsteuerrecht durch das Unionsrecht geprägt. Andererseits teilen bilaterale DBA die Besteuerungsbefugnis zw den Vertragsstaaten auf, um internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden, Weiters bestehen steuerl Sonderregelungen in internationalen Abkommen für Diplomaten und internationale Organisationen.
- 11 **2. Unionsrecht. a) Wenig Harmonisierung durch das Sekundärrecht.** Das StRecht gehört zu jenen Rechtsmaterien, die grds durch die Mitgliedstaaten geregelt werden. Das sekundäre Unionsrecht enthält nur wenige RL zum Ertragsteuerrecht (vgl *Kube* in Schön/Heber, Europäisches StRecht 41); ganz anders als bei den indirekten Steuern (etwa die USt), die weitgehend durch RL der EU harmonisiert sind. Einfluss auf das EStG haben die sog **Mutter-Tochter-RL** (RL v 30.11.11, 2011/96/EU über das gemeinsame StSystem der Mutter- und TochterGes verschiedener Mitgliedstaaten), umgesetzt betr QuSt in § 94 Z 2 (KStFreiheit in § 10 KStG) sowie die **Zinsen-Lizenzgebühren-RL** (RL v 3.6.03, 2003/49/EG über eine gemeinsame StRegelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zw verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten), umgesetzt in § 99a. Für das Ertragsteuerrecht weiters wesentl ist die **Fusionsbesteuerungs-RL** (RL v 19.10.09, 2009/133/EU), umgesetzt durch das UmgrStG. Die **Sparzinsen-RL** wurde mit Wirkung ab 2017 aufgehoben, ebenso die Umsetzung durch das EU-QuStG (s 9. Aufl § 1 Rz 12). Ab 2017 kommt das GMSG-Meldesystem zur Anwendung.
- 13 **b)** Einen wesentl Einfluss auf das ErtragStRecht haben die Vorschriften der Art 107 ff AEUV über **staatliche Beihilfen** (ausführl *Sutter*, EG-Beihilfenverbot; *Lang ÖStZ 11/1070*; weiters *Bode* FR 11, 1034, *Linn* IStR 15, 114): So sind gem Art 107 Abs 1 AEUV „staatl oder aus staatl Mitteln gewährte Beihilfen gleich wel-

cher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zw Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Neben in Art 107 vorgesehenen Ausnahmen kann gem Art 108 AEUV eine grds verbotene Beihilfe genehmigt werden. Auch steuerl Vorschriften können eine verbotene Beihilfe darstellen (VfGH 14.3.11, V 113/11; VorErk UFS 30.3.11, RV/0688-I/10, rkr zur Gaststättenpauschalierung; s EuGH 18.7.13, C-6/12, *P Oy; Novacek* ÖStZ 12/247; *Klemt* DStR 13, 1057; *Cloer/Vogel* SWI 16, 356; *Blumenberg/Haisch* FR 12, 12 u *Hackemann/Nomen* BB 11, 2135 zur Sanierungsklausel beim Mantelkauf). Auch sonstige Handlungen der FV können verboten sein, wie etwa ein einen StPfl begünstigendes Ruling bzw eine verbindl Auskunft, aber auch ein „günstiger Kompromiss“ iRe Betriebsprüfung (vgl etwa Kommission 21.4.99, ABl L 297 v 24.11.04, S 13).

**c) Großen Einfluss** auf die direkten Steuern haben die **Grundfreiheiten des AEUV**. Die Rspr des EuGH zu den direkten Steuern enthält regelmäßig den Stehsatz, dass „die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen“ (AK/*Kofler/Tumpel* § 21 Rz 36 ff); in jüngerer Vergangenheit ergehen auch Entscheidungen gegen eine Harmonisierung (*Kofler* in Schön/Heber, Europäisches StRecht 1). Der EuGH hat durch eine Vielzahl von Urteilen für eine Angleichung des Ertragsteuerrechts innerhalb der EU gesorgt. Zu beachten ist jedoch, dass das Unionsrecht grds nicht vor Doppelbesteuerung schützt (EuGH 14.12.06, C-513/04 *Kerckhaert-Morres*; 16.7.09, C-128/08 *Damseaux*: „keine unbedingte Verpflichtung“ des Wohnsitzstaates zur Verhinderung einer juristischen Doppelbesteuerung). Die RL der EU müssen ebenso den Grundfreiheiten entsprechen (*Kofler*/FS Rödler, 433). Zu beachten ist, dass ein unionsrechtl geänderter Inhalt einer nationalen Norm (auch im Wege der Interpretation einer unverändert gebliebenen Norm) zur Verfassungswidrigkeit dieser Norm führen kann (*Zorn* RdW 2010/741 zu VfGH 30.9.10, G 29/10 [Aufhebung des Montageprivilegs gem § 3 Abs 1 Z 10]). Zum Einfluss des Unionsrechts auf DBA s umfassend *Kofler* G., DBA und Europäisches Gemeinschaftsrecht; zu den Wirkungen des Unionsrechts auf die beschr StPfl *Loukota* W., EG-Grundfreiheiten und beschr StPfl sowie *Seer*/Beschr StPfl, 37 ff.

Der EuGH geht bei der Prüfung der Grundfreiheiten idR nach folgendem Schema vor: (1) Es wird ein Vergleichspaar gebildet (*Lang* SWI 16, 118) und untersucht, ob der AusSachverhalt ggü seinem inl Pendant diskriminiert wird. (2) Wird eine Grundfreiheit verletzt, kann der Eingriff durch einen vom EuGH zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden (zB EuGH 13.12.05, C-446/03 *Marks & Spencer*: Verhinderung einer doppelten Verlustverwertung). (3) Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist weiters zu prüfen, ob die beschränkende (grds gerechtfertigte) Maßnahme nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um das verfolgte Ziel zu erreichen; wenn die Anwendung von gelinderen Mitteln mögl ist, ist der geprüfte Eingriff unverhältnismäßig und daher unionsrechtswidrig. Der AEUV garantiert allerdings dem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtl der Besteuerung neutral ist. Auf Grund der Unterschiede im StRecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung je nach

14

dem Einzelfall auch Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben (VwGH 14.12.06, 2005/14/0099).

Die Rspr des EuGH anerkennt „die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zw den Mitgliedsstaaten“ als „legitimes Ziel“. In Ermangelung unionsrechtl Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen bleiben die „Mitgliedstaaten befugt, insb zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, die Kriterien für die Aufteilung ihrer StHoheit vertragl oder einseitig festzulegen“. In dieser Hinsicht wird es „als nicht sachfremd“ betrachtet, wenn sich die Mitgliedstaaten bei Abschluss von DBA an das OECD-MA halten (EuGH 7.6.2006, C-470/04 N). *Mayr* leitet daraus ab, dass der EuGH „eine am Territorialitätsprinzip orientierte Aufteilung der Besteuerung von stillen Reserven“ anerkennt (RdW 06/671; *ders/FS W. Doralt*, 315 f). Es ist unionsrechtl zul, nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Berichtigung nach dem Fremdverhaltensgrundsatz vorzunehmen; auch dann, wenn eine derartige Berichtigung bei vergleichbaren reinen InlSachverhalten unterbleibt (EuGH 21.1.10, C-311/08 SGJ).

- 15 Zu beachten ist, dass die Grundfreiheiten grds nur innerhalb der EU bzw über das EWR-Abkommen nur innerhalb des EWR anzuwenden sind (zur Anwendbarkeit der EuGH-Rspr im EWR s *Horvath* SWI 08, 464). Allerdings ist die **Kapitalverkehrsfreiheit** gem Art 63 ff AEUV auch ggü **Drittstaaten** anwendbar (s näher *Schön/FS Wassermeyer*, 489 ff). Ird StGestaltung könnte daher angedacht werden, Drittstaatsbeziehungen generell unter die Kapitalverkehrsfreiheit zu subsumieren. Dem hat jedoch der EuGH insoweit einen Riegel vorgeschoben, als *nur die jeweils anwendbare Grundfreiheit* geprüft und nicht auf eine andere Grundfreiheit ausgewichen werden kann (EuGH 24.5.07, C-157/05 *Holböck*). Ist eine andere Grundfreiheit anwendbar, stellt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs ledigl „die unvermeidliche Konsequenz“ der Beschränkung der anzuwendenden Grundfreiheit dar; in derartigen Fällen ist eine Prüfung nach den Art 63 ff AEUV nicht gerechtfertigt (EuGH 10.5.07, C-492/04 *Lasertec*). Zur Beurteilung, ob eine nationale Regelung unter die eine oder unter die andere Verkehrsfreiheit fällt (umfassend *Spies* Kapitalverkehrsfreiheit, 141 ff), war (1) auf den *Gegenstand der betr nationalen Regelung* abzustellen sowie (2) erforderl, dass der *konkrete Sachverhalt* unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt (EuGH 26.6.08, C-284/06 *Burda*, dazu näher *Kofler G. taxlex* 08, 326; s weiters *Hohenwarter/Plansky* SWI 07, 346). Allerdings ist der EuGH von dieser These wieder abgewichen (EuGH 23.1.14, C-164/12, *DMC*; dazu *Wurm* GES 14, 247; vgl weiters EuGH 17.9.09, C-182/08, *Glaxo Wellcome*, dazu *Lang/FS Rödler*, 521; EuGH 3.10.13, C-282/12, *Itelcar*, dazu *Sydow/Franke* DB 13, 2642). Nach EuGH 13.11.12, C-35/11, *FII* ist die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar, wenn der Gegenstand der Regelung sowohl Sachverhalte erfassen kann, die unter die Niederlassungs- als auch Kapitalverkehrsfreiheit fallen (ebenfalls EuGH 11.9.14, C-47/12, *Kronos*). Die Rspr des EuGH ist daher noch nicht gefestigt (ausführl *Spies* SWI 11, 350; vgl auch *Lehmann* IStR 13, 739; *Wim-pissinger* SWI 14, 221).

Fragl ist ob die **Kapitalverkehrsfreiheit** ggü Drittstaaten **anders auszulegen** ist als ggü Mitgliedstaaten. Nach dem EuGH haben die Begriffe „Kapitalverkehr“ und „Beschränkung“ iSd Art 63 Abs 1 AEUV für die Beziehungen zw den Mitgliedstaaten und Drittländern die *gleiche Bedeutung* wie für die innergemeinschaftl Be-

ziehungen. Zu beachten sind jedoch Ausnahmen, welche durch den AEUV tw eine Ausweitung erfahren haben. Allerdings kann sich eine andere Sichtweise iRd Prüfung von *Rechtfertigungsgründen* ergeben (EuGH 18.12.07, C-101/05 A; 28.10.10, C-72/09 *Rimbaud* zum EWR-Staat Liechtenstein; vgl EuGH 11.10.07, C-451/05 *ELISA* zu einem Fall innerhalb der EU, bei dem jedoch die Amtshilfe nicht greift; *Marschner/Stefaner* SWI 09, 372; *Simader* SWI 11, 244). Zur Amtshilfe in Österr, Schweiz und Liechtenstein vgl *Knörzer/FS Tanzer*, 357.

### 3. Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. a) Allgemeines. 16

Österr erstreckt durch § 1 seinen Besteuerungsanspruch auf das gesamte Welteinkommen von StInländern (unbeschr StPfl) sowie die inl Einkünfte von StAusländern (beschr StPfl, § 98). Andere Staaten statuieren in ihren Rechtsordnungen idR ebenfalls derart weit gefasste Besteuerungsansprüche. Dies bedeutet, dass es – wenn keine Gegenmaßnahmen gesetzt werden – zu Doppelbesteuerungen von grenzüberschreitenden Tätigkeiten kommt. DBA sind Bestandteile des österr Rechts (VwGH 30.4.64, 0880/62). Es ist die Aufgabe von DBA sowie von § 48 BAO iVm VO BGBl II 474/2002, den österr Besteuerungsanspruch einzuschränken (EStR 32, s eine Liste der österr DBA einschl VO und Erlässe im Anh 1 zu den EStR; vgl näher *Bendlinger/FS Kofler* H., 29; zur österr DBA-Politik *Jirousek* SWI 12, 157 mwN). In Relation zu „ausl Gebieten ohne Völkerrechtssouveränität“ ist das DoppelbesteuerungsG (BGBl I 69/2010) zu beachten. Zum Prüfschema der FV s § 98 Rz 12. Erträge und Aufwendungen sind grds *einmal zu erfassen*; grds sind daher sowohl Doppelbesteuerungen als auch doppelte Nichtbesteuerungen zu vermeiden (*Beiser/FS Nolz*, 3).

### b) Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung stehen alternativ zwei Methoden zur 17

Verfügung (vgl *Göydeniz* IStR 11, 655). Die Verankerung beider Methoden für aktive Tätigkeiten in einem DBA ist nicht verfassungswidrig (VfGH 23.6.14, SV2/2013 zum DBA Liechtenstein: DBA werden am Gleichheitssatz gemessen, dazu *Lang* SWI 14, 402). Nach der – von Österr bevorzugten (*Jirousek/FS Rödler*, 412 f) – **Befreiungsmethode** werden Einkünfte, die bei unbeschr StPfl zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem DBA in Österr besteuert werden dürfen, von der ESt freigestellt (dazu näher *Beitl* taxlex 07, 450 ff; zu nach der FV notwendigen Nachweisen *Staudinger* taxlex 13, 88). Eine Befreiung hat grds auch dann zu erfolgen, wenn im anderen Staat keine Besteuerung stattfindet (*Bendlinger* SWI 13, 244). Allerdings werden die ausl Einkünfte zur Berechnung der individuellen EStProgression mitberücksichtigt, sodass die stpfl Einkünfte relativ mit einem höheren StSatz belegt werden (*Progressionsvorbehalt*, EStR 7588 ff; vgl UFS 25.10.12, RV/0155-F/12). Vereinfacht ausgedrückt wird der auf das Welteinkommen entfallende StSatz auf die in Österr zu steuernden Einkünfte umgelegt. Die zum Progressionsvorbehalt heranzuziehenden ausl Einkünfte sind nach österr StRecht zu ermitteln (UFS 8.7.11, RV/0476-F/09; zu Besonderheiten dt Sozialversicherungspensionen EAS 3268 v 28.2.12). Daher ist die ausl ESt nicht abziehbar (UFS 26.4.12, RV/0454-S/11: Ansatz der Bruttoeinkünfte); die (dt) Gewerbeste jedoch schon. Auch im reinen InlFall freizustellende Einkünfte werden nicht angesetzt (EAS 3222 v 1.7.2011: Veranlagungsfreibetrag iHv 730 € anwendbar). Bei Anwendung einer flat tax in Österr ist der Progressionsvorbehalt wirkungslos; was etwa bei dem anderen Staat zur Besteuerung zugeordneten Kapitaleinkünften iSd § 27a Abs 1 (EAS 3265 v 27.1.12; § 27a Rz 8; zB Kapitaleinkünfte einer ausl Be-

triebsstätte), bei Veräußerung einer ausl Liegenschaft iSd § 30a Abs 1 (EAS 3292 v 25.7.12; auch bei pauschalisierten AK, vgl auch BMF 3.9.12, 010203/0402-VI/6/2012 [Pkt 15]) bzw generell iRd KSt der Fall ist. Sonderzahlungen iRd nsA unterliegen bis zum Jahresbetrag von 83.333 € nach der FV nicht dem Progressionsvorbehalt (EAS 3331 v 20.8.13). Soweit aber eine Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs 5, § 30a Abs 2) beantragt wird, kommt insoweit auch der Progressionsvorbehalt zum Tragen (EStR 7986). Bei *unterjährigem Wechsel* von der beschr in die unbeschr StPfl (oder umgekehrt) liegen zwei getrennte VAZ vor; dem Progressionsvorbehalt unterliegen nur Einkünfte, die im Zeitraum der unbeschr StPfl zugeflossen sind (EAS 2897 v 29.10.07; vgl auch FG Baden-Württemberg 21.3.12, 4 K 4095/10, rkr zu § 32b Abs 1 Z 2 dEStG, wonach alle ausl Einkünfte des Jahres dem Progressionsvorbehalt unterliegen). Der Progressionsvorbehalt ist zwar nicht explizit im Gesetz geregelt, ergibt sich aber „zwangsläufig“ aus den §§ 1, 2 und 33 (EStR 7589 f). Der Progressionsvorbehalt steht auch dann Österr zu, wenn dieser im DBA nicht [ausdrückl] erwähnt ist (VwGH 29.7.10, 2010/15/0021); nach EStR 7592 muss der Progressionsvorbehalt im DBA (Methodenartikel) vorgesehen sein (vgl Diskussion in *Günther/Willvonseder* SWI 11, 303). Der Progressionsvorbehalt kann iRd nur bei in Österr ansässigen StPfl angewendet werden (EAS 2902 v 11.12.07). Er ist nach BFH 19.7.10, I B 10/10 unionsrechtskonform.

- 18** Nach der **Anrechnungsmethode** besteuert der Ansässigkeitsstaat die Welteinkünfte, wobei die ausl Steuer (betr dem Quellenstaat gem DBA zur Besteuerung zugeordnete Einkünfte) auf die inl ESt angerechnet wird; max jedoch in der Höhe der im Inl auf diese Einkünfte anfallenden ESt (**Anrechnungshöchstbetrag**; vgl UFS 30.4.09, RV/0426-G/08; vgl auch EuGH 28.2.12, C-168/11, *Beker*, wonach [wie in Österr] die ausl Einkünfte in Bezug zum Einkommen gesetzt werden, dazu *Ismer* IStR 13, 297; *Ebel* FR 14, 835; vgl UFS 26.6.13, RV/1256-W/13, wonach die Anrechnung unabhängig von der Anwendung der progressiven ESt erfolgt; weiters StDialog International 13; krit zur Anrechnungsmethode *Beiser* SWI 14, 158 ff). Es darf bei ausl Einkünften nicht zu einer höheren Bewertung als bei inl Einkünften kommen (EuGH 11.9.14, C-489/13, *Verest* zu nicht vermieteten Immobilien). StBegünstigungen sind anzuwenden (StDialog International 13 zu § 3 Abs 1 Z 10). Betroffen sind nur Einkünfte, die auch im anderen Staat besteuert werden dürfen (VwGH 26.5.10, 2005/13/0031, dazu *Kirchmayr/Kofler* RdW 10, 673; *Gruber* *ecolex* 10, 804; StDialog International 11). Die Begrenzung der Anrechnung auf ein Land („Per-Country-Limitation“) erscheint unionsrechtskonform (FG Schleswig-Holstein 9.3.11, 2 K 221/08, [Anlassfall zu EuGH 28.2.12, C-168/11, *Beker*, s aufhebende BFH-E 23.10.13, I R 21/11]; vgl *Loidl* ua SWK 13, 756). Die Anrechnung von QuSt hat im Jahr der Erfassung der Einkünfte zu erfolgen (UFS 16.5.12, RV/1213-W/08). Die Besteuerung von **Dividenden, Zinsen** und **Lizenzgebühren** folgt iRd generell der Anrechnungsmethode, da meist ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats besteht (EStR 34; zur Anrechnung ausl Steuern EStR 7583 ff; EAS 3243 v 28.9.11 zur Kombination von Anrechnung und Befreiung). IRe Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG ist der Anrechnungshöchstbetrag zweifach beim Gruppenmitglied bzw dem eigenen Einkommen des Gruppenträgers sowie beim Gesamteinkommen der Gruppe zu beachten (VwGH 30.10.14, 2011/15/0112; *Kofler* GES 15, 147; *Mechtler/Pinetz* *ecolex* 15, 33; KStR 1073; *Brugger* SWI 10, 466); dies gilt auch für QuSt auf eigene Einkünfte des Gruppenträgers

(UFS 8.4.13, RV/1427-L/10). Auf die MindestKSt erfolgt keine Anrechnung (UFS 17.12.09; RV/1793-W/03). Die Anrechnungsmethode ist idR für den StPfl im Vergleich zur Befreiungsmethode nachteilig, da einerseits ein niedrigeres ausl StNiveau auf nationales StNiveau angehoben wird sowie andererseits Verwaltungsaufwand mit dem Nachweis der ausl Steuer verbunden ist. Hat der StPfl einen **Verlust** erlitten, kann er die ausl QuSt im selben Jahr wegen des Anrechnungshöchstbetrages (null, soweit keine österr ESt) nicht oder nicht zur Gänze anrechnen. Ein Anrechnungsvortrag der QuSt auf folgende VA wird durch den VwGH abgelehnt (27.11.14, 2012/15/0002; *Laudacher* SWK 15, 385; aA *Bendlinger* SWI 15, 168). Dagegen bestehen keine unionsrechtl Bedenken (EuGH 10.2.11, C-436/08 *Haribo*: nur Vortrag von ausl KSt iRd § 10 Abs 5 KStG). Die FV hat einen Anrechnungsvortrag stets abgelehnt (s *Loukota*/FS Nolz, 141 f; zur abw EAS 3065 v 22.5.09 s 4. Aufl § 1 Rz 18). Es besteht keine unionsrechtl Verpflichtung, geschuldete, aber nicht entrichtete QuSt anzurechnen (EuGH 8.12.11, C-157/10). Zur Kombination von Anrechnungsmethode und Progressionsvorbehalt s StDialog International 12). Zur Übertragung stiller Reserven vgl *Beiser* SWI 14, 111.

c) Die DBA definieren einen Vertragspartnerstaat als **Ansässigkeitsstaat**, der idR auch für die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des StPfl verantwortlich ist. Der Ansässigkeitsstaat erhält grds das umfassende Besteuerungsrecht, während der Quellenstaat nur ein auf inl Quellen beschr Besteuerungsrecht hat (Art 23 OECD-MA, VwGH 20.2.08, 2005/15/0135 zum DBA Schweiz). Der Begriff der Ansässigkeit ist idR enger definiert als die zur unbeschr StPfl führenden Begriffe „Wohnsitz“ bzw „gewöhnl Aufenthalt“. Ein StPfl ist gem Art 4 Abs 2 OECD-MA dort ansässig, wo er seine „ständige Wohnstätte“ hat (*Mamut*/Ansässigkeit, 139; UFS 5.7.11, RV/0362F/07: „Wohnsitz“ iSd § 26 BAO [dazu Rz 25 ff] und „ständige Wohnstätte“ decken sich; *Staringer*/Ansässigkeit, 67). Wenn der StPfl über Wohnsitze in beiden Staaten verfügt, ist er dort ansässig, wo er den „Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat“ (Rz 20, VwGH 28.10.08, 2008/15/0114); subsidiär wird auf den gewöhnl Aufenthalt (*Föhls*/Ansässigkeit, 177), die Staatsangehörigkeit bzw das gegenseitige Einvernehmen der beteiligten Staaten abgestellt (ESTr 7593 ff; s näher *Stürzlinger*/Ansässigkeit, 157 ff). In der Praxis stellt der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ die wichtigste Tie-Breaker-Rule dar (*Rosenberger* SWK 07, S 885). Im Endeffekt besteht kein (unionsrechtl) Schutz gegen eine Doppelbesteuerung, wenn sich die Staaten nicht einigen (*Simader* SWI 10, 313).

In der EuGH-Rspr sind Tendenzen erkennbar, dass – neben dem Ansässigkeitsstaat – auch der Quellenstaat in besonderen Fällen zur Berücksichtigung von persönl Verhältnissen des StPfl verpflichtet ist (EuGH 14.12.06, C-170/05 *Denkavit II* zum KEST-Abzug österr TochterGes von EU-MutterGes, dazu § 94 Rz 8 f sowie EuGH 23.10.08, C-157/07 *Wannsee* zu Einschränkungen beim Verlustabzug von Betriebsstätten beschr StPfl, dazu § 102 Rz 14).

Unter „**Mittelpunkt der Lebensinteressen**“ ist jener Ort zu verstehen, zu dem der StPfl die engeren persönl und wirtschaftl Beziehungen hat. Indizien sind Beruf, Familie, Religion, Kultur, persönl Interessen und Neigungen – entscheidend ist das Gesamtbild, wobei das Überwiegen den Ausschlag gibt (VwGH 16.12.15, 2013/15/0117, dazu *Zolles* eolex 16, 728; vgl weiters *Beiser* ÖStZ 89, 243 ff; zu Nationalratsabgeordneten *Wolf*/DiePresse 28.10.13, 16); ggf bei regelmäßigen Besu-

chen der Gattin auch am Ort des gewöhnl Aufenthalts (UFS 14.1.13, RV/0566-G/10). Ggf sind umfangreiche Ermittlungen (UFS 5.12.08, RV/0400-F/08, rkr: Anzahl der Tage, an dem das Auto des StPfl bei der Familie in Österr geparkt ist) bzw ein längerer Beobachtungszeitraum notwendig (UFS 14.10.10, RV/0503-F/08). Allein mit der Meldung des Hauptwohnsitzes kann die Annahme des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht begründet werden (VwGH 28.10.14, 2010/13/0169). Nach der VwGH-Rspr kommt den wirtschaftl idR eine geringere Bedeutung zu als den **persönl Beziehungen**; dh „die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er seinen Wohnsitz inne hat“ (VwGH 25.7.13, 2011/15/0193 abstellend auf den Bezug von Arbeitslosengeld in Österr; dazu *Macho/Steiner* taxlex 14, 47; BFG 19.2.14, RV/1100427/2011 und UFS 25.5.10, RV/0386-F/08 auch auf die Größe der Wohnung abstellend; UFS 29.6.12, RV/0023-F/09: Wohnsitz bei Mutter in Österr; UFS 13.8.12, RV/0216-F/08: Lebensmittelpunkt bei Familie trotz Scheidung). Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufs, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönl Interessen und Neigungen (VwGH 20.2.08, 2005/15/0135: eine aus Ansässigkeitsbescheinigung ist ggf nicht relevant; aA *Wassermayer* in *Wassermayer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art 4 MA Rz 70, für den stets eine zusammenfassende Wertung ausschlaggebend ist; ebenso UFS 15.5.09, RV/0043-F/06; 17.5.11, RV/0181-L/07). Vgl § 2 Abs 8 FLAG, wonach zur Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen kein Unterschied zw den persönl und wirtschaftl Beziehungen vorgenommen wird (dennoch beurteilt etwa VwGH 28.10.08, 2008/15/0114 vorrangig die persönl Beziehungen). Nur in besonders gelagerten Einzelfällen sind die wirtschaftl Verhältnisse ausschlaggebend (EAS 1712 v 28.8.00: nur 20 Tage pro Jahr Aufenthalt bei der Familie in Österr; nach BMF 15.12.08, Außensteuerprotokoll, verbleibt bei einem berufl Aufenthalt von acht bis elf Monaten im Ausl die Ansässigkeit dennoch in Österr, wo die Familie lebt). IERG befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person idR dort, wo diese mit ihrer Familie lebt (BFG 22.8.14, RV/3100040/2011). Sind die persönl Beziehungen zw den Staaten gleich verteilt, geben die wirtschaftl Beziehungen den Ausschlag (UFS 23.3.09, RV/2235-W/08). Zur Bestimmung der **wirtschaftl Beziehungen** sind insb die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend (UFS 29.2.08, RV/1122-L/07, rkr); Einkünfte aus Drittstaaten können dabei nicht ohne weiteres einem Wohnsitzstaat zugeordnet werden (VwGH 25.11.15, 2011/13/0091 zu einem international tätigen Dirigenten, der als Direktor eines dt Orchesters in Deutschland ansässig ist). Eine inl Krankenversicherung wird als Indiz für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österr gedeutet (StDialog International 11).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse *Dauerhaftigkeit*, aber keine ständige Anwesenheit voraus (UFS 13.7.12, RV/2124-W/08: Aufenthalt von mehr als 183 Tagen in Österr spricht bei Doppelwohnsitz für Ansässigkeit in Österr). Andererseits begründet nach EAS 1608 v 13.3.00 ein längerer krankheitsbedingter Aufenthalt in Österr nicht unbedingt eine Ansässigkeit. Bei einem Aufenthalt von mehr als fünf Jahren im Ausl geht die FV grds von einer Verlegung der Ansässigkeit ins Ausl aus (wenn auch Ehegatte und Kinder mitziehen; vgl BFG 28.7.14, RV/7101484/2012 zur mehrfachen Verlängerung der Entsendung); bei kurzfristigen Aufenthalten im Ausl (weniger als zwei Jahre) wird idR keine Verla-