

1. Teil

Persönliche Steuerpflicht

Persönliche Steuerpflicht

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

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

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

(4) ¹Auf 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. ²Dies 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. ³Inländische 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. ⁴Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. ⁵Der 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 2021: *Auer/Petutschnig/Resenig*, Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch im Quellenstaat? SWI 21, 116; *Bendlinger*, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 21, 701; *Bendlinger*, Die G20 beschließen eine neue

WeltStOrdnung ab 2023, vwt 21, 282; Kühbacher, Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen und das Unionsrecht, SWI 21, 360; Zorn, VwGH erneut zum Wohnsitz nach der BAO, RdW 21, 659.

Übersicht

I. Persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen	
1. Allgemeines	1–3
2. Einzelne natürl Personen	4
3. Unbeschr StPfl	5
4. Wechsel zwischen beschr und unbeschr StPfl	7, 8
II. Einschränkungen durch internationales Recht	
1. Allgemeines	10
2. Unionsrecht	11–15
3. Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	16–21
4. Ausl Diplomaten in Österr	22
5. Amtssitzabkommen	23
III. Unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Wohnsitz	
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
IV. Unbeschränkte Steuerpflicht nach dem gewöhnlichen Aufenthalt	
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
V. Option von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht in bestimmten Fällen (Grenzpendler)	
1. Allgemeines	56, 57
2. Inhalt des § 1 Abs 4	58–64

I. Persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen

1. Allgemeines. § 1 regelt die persönl StPfl einzelner natürl Personen, während die sachl StPfl von § 2 erfasst ist. 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).

Unbeschr stpfl sind jene Personen, die im Inl entweder einen Wohnsitz (s Rz 25 ff) oder einen gewöhnl Aufenthalt (s Rz 46 ff) haben. Die unbeschr StPfl erfasst „alle inl und ausl Einkünfte“ (*Welteinkommensprinzip*). Ausl Einkünfte müssen nach

§ 1

Marschner

österreich Vorschriften ermittelt werden (EStR 17). „**Inland**“ erfasst als territorialer Begriff das österreich Bundesgebiet. Österreich Botschaftsgebäude im Ausland gelten als Ausland, während ausländ Botschaftsgebäude im Inland als Inland gelten (*Q/Sch* § 1 Rz 10). Schiffe, die sich in inländ Gewässern aufhalten, gelten als Inland; ebenso Schiffe unter österreich Flagge auf hoher See. Zur deutschen Rechtslage s *Maciejewski/Theilen* IStR 13, 846.

- 3 Beschrt StPfl** sind jene Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz (oder nur einen Zweitwohnsitz iSd VO, s dazu Rz 41 ff) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Sie sind nur mit den im Inland erzielten, in § 98 aufgezählten Einkünften stPfl (*Territorialitätsprinzip*). Eine natürliche Person kann zwar mehrere Wohnsitze, aber nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben (EStR 23). Andere Abgrenzungsmerkmale zwischen In- und Ausländern (etwa Staatsbürgerschaft, Deviseninländereigenschaft etc) sind für die persönliche EStPfl nicht relevant. In bestimmten Fällen gewährt § 1 Abs 4 die Möglichkeit, von der beschränkt zur unbeschränkt StPfl zu optieren (s Rz 56 ff). Bei Eintritt in die unbeschränkt 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 unbeschränkt oder beschränkt 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 unbeschränkt bzw beschränkt stPfl ist im VA-Verfahren zu treffen und daher einem eigenen Feststellungsbescheid nicht zugänglich (UFS 11.2.10, RV/0395-S/08).

- 4 2. EStPfl sind nur einzelne, natürliche 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 ausländ PersGes (EStR 6, ausführlich *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 österreich ESt kennt nur die **individuelle VA** der natürlichen Person; eine ZusammenVA von mehreren Personen (zB Ehegattensplitting) ist nicht vorgesehen (im Gegensatz zur Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG). Von der persönlichen 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).
- 5 3. Die unbeschränkt StPfl** besteht grds von der *Geburt bis zum Tod* (Todeserklärung) der natürlichen Person. Zum Eintritt in die bzw Austritt aus der unbeschränkt 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 Konkursöffnung bleibt der StPfl Abgabenschuldner (EStR 8). Bis zum Tod des StPfl entstandene 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 **beschränkt StPfl** beginnt mit dem Erzielen inländ Einkünfte gem § 98 (ggf kombiniert mit der Aufgabe des

Marschner**§ 1**

inl Wohnsitzes bzw gewöhnl 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 gewöhnl Aufenthaltes im Inl und endet mit der Aufgabe des inl Wohnsitzes bzw Beendigung des gewöhnl Aufenthaltes (EStR 15). Der Wechsel von der beschr in die unbeschr StPfl ist gem § 120 fBAO dem zuständigen FA grds innerhalb eines Monats anzuzeigen (*Pülzl SWK 07, S 786*). Einkünfte, die vor Begründung der unbeschr StPfl entstanden sind, aber erst danach zufließen, 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 Veräußerungsvorgang iRd beschr StPfl nicht stbar war (EAS 2934 v 25.1.08: Veräußerung einer nicht-österreich Beteiligung). Umgekehrt würden Einnahmen unbesteuert bleiben, wenn diese ihre Ursache während des Bestehens der unbeschr StPfl haben, jedoch 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 Zuzug nicht verwertet werden (VwGH 28.5.09, 2008/15/0034; *Aigner/Kofler/GedS Quantschnigg, 23 f; Prillinger SWI 10, 176*); auch nicht durch Hereinverschmelzung (VwGH 29.3.17, Ro 2015/15/0004, *Kofler GES 17, 161*). 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 Wegfall 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*; vgl auch VwGH 23.2.17, Ro 2014/15/0050; dazu *Miladinovic/Ramharter ÖStZ 18/437; Mayer SWI 18, 210*). Nach Eintritt in die unbeschr StPfl abgeflossene Ausgaben, die mit Einnahmen vor dem Zuzug zusammenhängen, 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 Zuordnung, 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 Passiv-einkünfte gilt nach den DBA das Zuflussprinzip (EAS 3221 v 11.5.11 zu Zinsen und Dividenden).

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

§ 1

Marschner

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 (VwGH 10.5.21, Ra 2020/15/0111: Das DBA dient nicht dazu, einen im Inl unbeschr StPfl vor der Anwendung des progressiven StSatzes zu schützen); s Rz 17. Ein aus dem Zeitraum der beschr StPfl stammender WK-Überschuss kann nicht mit positiven Einkünften aus dem Zeitraum der unbeschr StPfl ausgeglichen werden (BFG 11.5.20, RV/7100118/2018). 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. Auf internationaler Ebene bestehen Bestrebungen, die StOrdnung neu zu gestalten (*Bendlinger* vwt 21, 282).
- 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; 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), umgesetzt betr QuSt in § 94 Z 2 (KStFreiheit in § 10 KStG) sowie die **Zinsen-Lizenzgebühren-RL** (RL v 3.6.03, 2003/49/EG), umgesetzt in § 99a. IRd ErtragStRecht bestehen weitere relevante RL.
- 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; *Ellenrieder* IStR 18, 480): So sind gem Art 107 Abs 1 AEUV „staatl oder aus staatl Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher 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 verbotene Beihilfe genehmigt werden. Auch steuerl Vorschriften können eine verbotene Beihilfe darstellen (VfGH 14.3.11, V 113/11; Vor-*Erk* UFS 30.3.11, RV/0688-I/10, rkr; s EuGH 21.12.16, C-20/15, P; 18.7.13, C-6/12, P *Oy*). 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).
- 14 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 Rödder, 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 10/741 zu VfGH 30.9.10, G 29/10 [Aufhebung des Montageprivilegs gem § 3 Abs 1 Z 10]). Zum Einfluss des Unionsrechts auf DBAs 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 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 7.6.06, 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 *SGI*). Es steht den Mitgliedstaaten frei, die Aufteilung der Besteuerungsrechte bilateral zu regeln (EuGH 24.10.18, C-602/17, *Sauvage*; s *Bendlinger* vwt 20, 100).

§ 1

Marschner

- 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; *Wimpissinger* SWI 14, 221).

Fragt 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 Beziehungen. 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.

- 16 **3. Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. a) Allgemeines.** 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 dergart 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/Kofler* H., 29; zur österr DBA-Politik *Jirousek* SWI 12, 157 mwN). IRd OECD-MA

2017 kommt auch die „Verhinderung von StVerkürzung und -umgehung“ als Abkommenszweck hinzu (*Bendlinger* SWI 17, 450). 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 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 ESt-Progression mitberücksichtigt, sodass die stpfl Einkünfte relativ mit einem höheren StSatz belegt werden (*Progressionsvorbehalt*, EStR 7588 ff; vgl VwGH 10.5.21, Ra 2020/15/0111). 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 (VwGH 2.6.21, Ra 2020/15/0132 zu einer Pension; vgl auch 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 1.7.11: 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 Betriebsstätte), bei Veräußerung einer ausl Liegenschaft iSd § 30a Abs 1 (EAS 3292 v 25.7.12: auch bei pauschalierten 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; EStR 7592: aber nicht bei ausl Diplomaten bzw unbeschr stpfl Zweitwohnsitzern; vgl Diskussion in *Günther/Willvonseder* SWI 11, 303). Der Progressionsvorbehalt wird nach der Verwaltungspraxis nur bei in Österr ansässigen StPfl

§ 1

Marschner

angewendet (EAS 2902 v 11.12.07); nach dem BFG ist der Progressionsvorbehalt auch bei unbeschr StPfl und Ansässigkeit im Ausl auf die im Quellenstaat Österr stpfl Einkünfte anzuwenden (14.5.20, RV/7100310/2020, rkr: begründet mit der Erfassung des Welteinkommens; BFG 18.3.21, RV/7100347/2021, nv, Rev eingebracht; *Auer ua* SWI 21, 116). Der Progressionsvorbehalt 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 auch EuGH 28.2.12, C-168/11, *Beker*, wonach [wie in Österr] die ausl Einkünfte in Bezug zum Einkommen gesetzt werden; weiters StDialog International 13; krit zur Anrechnungsmethode *Beiser* SWI 14, 158 ff); diese Beschränkung ist unionsrechtskonform (EuGH 25.2.21, C-403/19, *Société Générale SA*, *Kühbacher* SWI 21, 360). Bei der Anrechnung kommt es auf spezielle Tarifvorschriften des österr StRechts nicht an (VwGH 27.6.17, Ro 2015/13/0019). Es darf bei ausl Einkünften nicht zu einer höheren Bewertung als bei inl Einkünften kommen (EuGH 11.9.14, C-489/13, *Verst* 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 idR 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, *ders* SWK 21, 701). 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 entrich-

tete 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 Besteuereungsrecht 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 „gewöhn 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 grds; *Staringer*/Ansässigkeit, 67; vgl BFG 3.12.20, RV/7103140/2013, wonach keine ständige Wohnstätte, aber ein Wohnsitz vorliegt, wenn zur Bewohnbarkeit persönl Gegenstände [zB Kleidung] mitgenommen werden müssen). 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 gewönl Aufenthalt (*Föhls*/Ansässigkeit, 177), die Staatsangehörigkeit bzw das gegenseitige Einvernehmen der beteiligten Staaten abgestellt (EStR 7593 ff; s näher *Stürzlinger*/Ansässigkeit, 157 ff). Soweit der StPfl bei Entsendung im Aufnahmestaat steuerl „als nicht ansässig“ behandelt wird, bleibt er in Österr ansässig (BFG 27.4.21, RV/4100052/2018). 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* ecolex 16, 728; vgl weiters *Oberrader* BFGj 20, 151; *Beiser* ÖStZ 89, 243 ff; zu Nationalratsabgeordneten *Wolf* DiePresse 28.10.13, 16); ggf bei regelmäßigen Besuchen der Gattin auch am Ort des gewönl 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“