

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 13 308 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.

[BGBl I 144/2024]

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.

ESTr: Rz 1 bis 36; **LSr:** Rz 1 bis 14a

Literatur 2024: Bendlinger, Die EStErklärung 2023 und der neue Progressionsvorbehalt für unbeschr StPfl, vwt 24, 37; Bendlinger, Die praktischen Auswirkungen

der DBA-Revision mit D, vwt 24, 100; *Coenen/Tschatsch*, SWI-Jahrestagung: Die Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 DBA D, SWI 24, 19; *Grassl/Reiter*, Die Konsultationsvereinbarung zu den Grenzgängerregelungen des DBA-D, ÖStZ 24, 45; *Grassl/Reiter*, Die neue Konsultationsvereinbarung zu den Grenzgängerregelungen im DBA D, SWI 24, 42; *Kerschner/Mitterlehner*, Ein Blick auf die Zweitwohnsitzverordnung, in *Kofler/Mitterlehner/Mitterlehner*, Das internationale StRecht in der Praxis, FS Bendlinger (2024) 35; *Knotzer*, EAS 3452 und EAS 3453: Neue BMF-Auskünfte zu völkerrechtl StPrivilegien, SWI 24, 462; *Kofler/Mitterlehner/Mitterlehner*, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, in FS Bendlinger (2024) 251; *Lang*, Die Anwendung der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA D bei mehreren Arbeitsverhältnissen, SWI 24, 326; *Lang*, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Ö-D; *Schellmann*, Aspekte der Besteuerung des diplomatischen Dienstes und der Auslandsbeamten, in FS Bendlinger (2024) 307; *Zorn*, VwGH zur Annahme eines inl Wohnsitzes, RdW 24, 649.

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 gewöhl 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 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.

Beschr stpfl sind jene Personen, die im Inl weder einen Wohnsitz (oder nur einen Zweitwohnsitz iSd VO, s dazu Rz 41 ff) noch ihren gewöhnl 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 gewöhnl Aufenthalt haben (EStR 23). Andere Abgrenzungsmerkmale zw In- und Ausländern (etwa Staatsbürgerschaft, Deviseninländereigenschaft 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).

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).

- 5 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 Konkursöffnung bleibt der StPfl Abgabenschuldner (EStR 8). Bis zum Tod des StPfl entstandene StSchulden gehören zu den Nachlassverbindlichkeiten. Der **Erbe** tritt mit dem Tode 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** beginnt mit dem Erzielen inl Einkünfte gem § 98 (ggf kombiniert mit der Aufgabe des inl Wohnsitzes bzw gewöhnl Aufenthaltes) und endet mit dem Wegfall der inl Einkünfte, dem Eintritt in die unbeschr StPfl oder mit dem Tod (EStR 27).
- 7 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 f BAO dem zuständigen FA grds innerhalb eines Monats anzuzeigen (*Pölzl* 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 (VwGH 23.10.24, Ra 2022/15/0076; 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, 427 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 Passiveinkünfte 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 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

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).

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. In Zukunft werden auch die RL „FASTER“ zur Erstattung von QuSt (Beschluss im Rat v 10.12.24, 2023/0187) sowie die RL „HOT“ zur einheitl Besteuerung von

KMU in einem Mitgliedstaat (Vorschlag COM(2023) 535 vom 12.9.23) Einfluss auf das EStG haben.

- 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 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; 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 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 10/741 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 erforderl 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 SG). 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).

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).

15

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 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 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 Erlasse im Anh 1 zu den EStR; vgl näher *Bendlinger/FS 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).

17 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 EStProgression 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; BFG 4.5.22, RV/6100191/2022; BFH 11.10.23, I R 53/20). 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 (BFG 13.3.22, RV/7100364/2022; 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), vorausgesetzt, dass sie wie der 13./14. Gehalt gesondert zufließen. Soweit aber eine Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs 5, § 30a Abs 2) beantragt wird, kommt auch bei flat besteuerten Einkünften 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); bleibt der Wohnsitz bestehen, sind die Einkünfte des gesamten Jahres im Progressionsvorbehalt zu erfassen (EStR 7597). 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: Rechtsgrundlage bereits im innerstaatl Recht). Der Progressionsvorbehalt ist sowohl bei in Österr ansässigen StPfl als auch bei unbeschr StPfl und Ansässigkeit im Ausl auf die in Österr stpfl Einkünfte anzuwenden (VwGH 7.9.22, Ra 2021/13/0067: Erfassung des Welteinkommens iRd unbeschr StPfl; gem EStR 7595 ab VA 2023 anwendbar; *Bendlinger* vwt 24, 37; *Zorn* RdW 22, 791; *Kerschner* ÖStZ 22, 627; *Deutsch* BFGj 22, 336; *Knecht* taxlex 22, 339; *Gombotz/Neumüller* SWI 22, 127; *Auer* ua SWI 21, 116; *Rzeszut/Peter* SWK 23, 26; *Klokar/Knotzer* SWI 23, 589; *Drolle/Jäger* ecolex 23, 533; *Bendlinger/Rosenberger* SWK 23, 95); nicht jedoch bei beantragter unbeschr StPfl gem § 1 Abs 4 (*Rosenberger/Bendlinger* SWK 24, 1190). Allerdings fällt kein Progressionsvorbehalt an, wenn ein Zweitwohnsitz iSd VO (Rz 41 ff) vorliegt (EStR 7595) sowie bei Diplomaten, die als beschr StPfl behandelt werden (EStR 7597a: bei unbeschr StPfl Anwendung des Progressionsvorbehalts, soweit dies das jeweilige int Abkommen nicht verbietet). Der Progressionsvorbehalt ist nach BFH 19.7.10, I B 10/10 unionsrechtskonform; nach *Kollrus* ist die Berechnungsmethode unionsrechtswidrig, soweit der Grundfreibetrag nicht mehr vollständig ausgenutzt werden kann (SWI 22, 615 mHa EuGH 15.7.21, C-241/20, *BJ*). Besteht nur teilweise unbeschr StPfl im Jahr, kann die Anwendung des Progressionsvorbehalts nach *Kollrus* SWI 23, 311 unionsrechtswidrig sein. Die Nichterklärung von Einkünften iRd Progressionsvorbehalts stellt Abgabenhinterziehung dar (BFG 29.4.21, RV/7100535/2021: zehnjährige Verjährungsfrist).

Nach der **Anrechnungsmethode** besteuert der Ansässigkeitsstaat die Welteinkünfte, wobei die ausl Steuer (betr dem Quellenstaat gem DBA zur Besteuerung

18

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). Der StPfl muss ggf im Ausl eine VA beantragen, um (wesentl) StVorteile auszunutzen (BFG 29.3.22, RV/7101048/2018). 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, *Verest* zu nicht vermieteten Immobilien). StBegünstigungen sind anzuwenden (StDialog International 13 zu § 3 Abs 1 Z 10). Mit den Einnahmen zusammenhängende BA und WK sind abzuziehen und verringern den Anrechnungshöchstbetrag (*Rosenberger/Bendlinger* SWK 23, 535 zu BFH 17.8.22, I R 14/19). 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). Ggf kann die Anrechnung einer ausl KSt auf die inl ESt erforderl sein (BFG 15.4.21, RV/7101907/2016: österr StPfl werden Einkünfte gem § 2 Abs 4a einer schweizer KapGes zugerechnet). 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; BFH 23.11.21, VII R 22/18: nicht unionsrechtswidrig, dazu *Bendlinger* vwt 22, 198; *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 lehnt einen Anrechnungsvortrag ab (s *Loukota*/FS Nolz, 141 f). Es besteht keine unionsrechtl Verpflichtung, geschuldete, aber nicht entrichtete QuSt anzurechnen (EuGH 8.12.11, C-157/10).