
Teil I: Österreichisches nationales Recht

Internationale Steuerfälle sind stets nach der **Dreistufentechnik** zu lösen. Das bedeutet, dass zunächst nach österreichischem inländischen Recht zu beurteilen ist, ob in Österreich überhaupt ein Besteuerungsanspruch besteht (**erste Stufe**). Besteht in Österreich nach nationalem Recht kein Besteuerungsanspruch, ist der Fall aus österreichischer Sicht bereits gelöst und abgeschlossen. In Österreich kann keine Steuer erhoben werden, allenfalls könnte der andere involvierte Staat besteuern, was wiederum von dessen nationalem Recht und dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abhängt. Wird jedoch ein österreichischer Besteuerungsanspruch festgestellt, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob dieser Besteuerungsanspruch durch die Anwendung des jeweils relevanten DBA weiterhin bestehen bleibt (**zweite Stufe**). Nimmt das DBA Österreich einen Besteuerungsanspruch, weil das Besteuerungsrecht gemäß dem DBA dem anderen involvierten Staat zugeteilt wird, so ist die Falllösung wiederum beendet, denn ein nach nationalem Recht existierendes Besteuerungsrecht kann durch die Anwendung eines DBA wieder zunichtegemacht werden. Sofern nach dem nationalen Recht des anderen involvierten Staates ein Besteuerungsanspruch besteht und durch das DBA weiter bestätigt wird, hat der andere Staat ein definitives Besteuerungsrecht. Bleibt hingegen auch nach Anwendung des DBA das Besteuerungsrecht weiterhin bei Österreich, so ist in einem letzten Schritt (**dritte Stufe**) die tatsächliche Form der Steuererhebung nach österreichischem nationalem Recht zu prüfen. Die Art der Erhebung der Steuer bestimmt sich ausschließlich nach den österreichischen innerstaatlichen Rechtsvorschriften. Plastisch wurde die Dreistufentechnik mit der Anwendung von Schablonen beschrieben: Zunächst ist auf einem Blatt Papier der internationale Steuerfall beschrieben. Dann wird zuerst die Schablone „nationales Recht“ und sodann die Schablone „DBA“ darübergelegt. Bleibt der Besteuerungsanspruch weiterhin „sichtbar“, darf tatsächlich besteuert werden und es bleibt lediglich das „Wie“ zu erörtern.

Erster Abschnitt: Die unbeschränkte Steuerpflicht

Lesen Sie aufmerksam §§ 1, 2 EStG, § 1 KStG, §§ 26, 27 BAO, EStR 2000 Rz 1–36, LStR 2002 Rz 1–14a, KStR 2013 Rz 1–139.

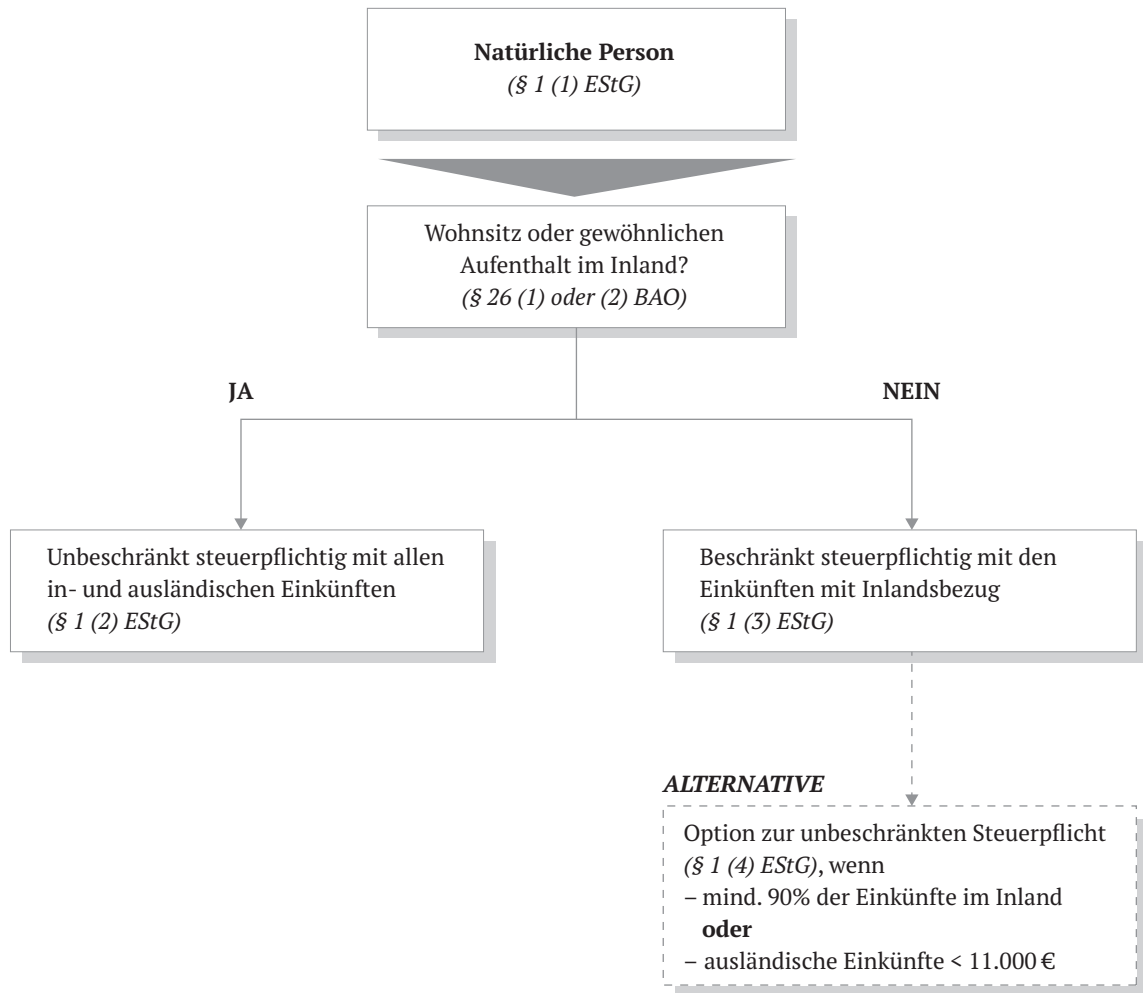
In Österreich können nur dann Steuern auf Einkünfte erhoben werden, wenn der Einkünfteempfänger einen gewissen Nahebezug zum Inland hat. Dieser Nahebezug kann sich in Form eines **Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthalts, Sitzes oder Ortes der Geschäftsleitung** äußern. Ist ein solcher Nahebezug erfüllt, unterliegt das gesamte Einkommen ungeachtet dessen, ob es in Österreich oder im Ausland angefallen ist, grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht (**Welteinkommensprinzip**). Ist ein solcher Nahebezug hingegen nicht erfüllt, können nur jene Einkünfte mit einem gewissen Inlandsbezug in Österreich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuert werden (**Territorialitätsprinzip**).

A. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

Lesen Sie aufmerksam §§ 1, 2 EStG, § 26 BAO, EStR 2000 Rz 1–26, LStR 2002 Rz 1–14a.

Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich sind mit ihren weltweit erzielten Einkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Prüfschema unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen

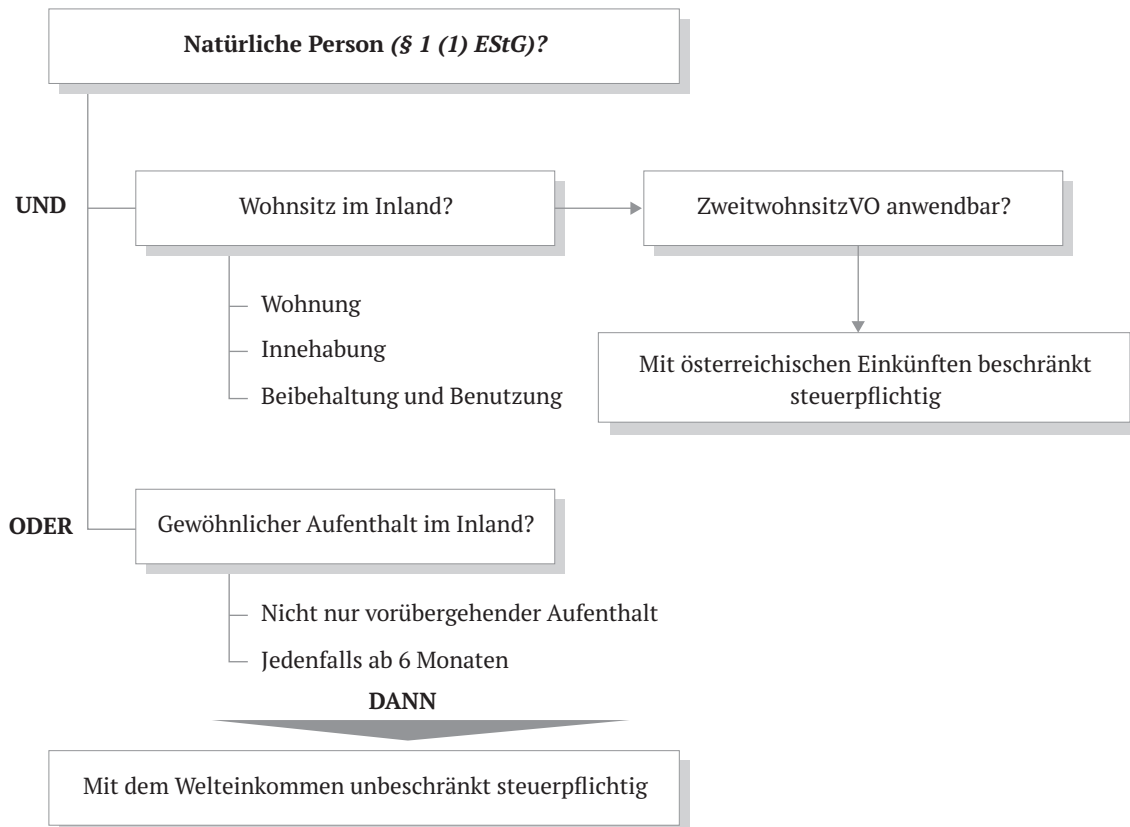


I. Persönliche Steuerpflicht

„Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.“ (§ 1 [2] EStG)

Im österreichischen EStG wird die unbeschränkte Steuerpflicht für **natürliche Personen** geregelt. Persönlich steuerpflichtig ist dabei der Steuerschuldner, der der ESt unterliegt. Voraussetzung für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht einer natürlichen Person ist das Vorhandensein eines **Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthalts** im Inland.

Prüfschema Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt



1. Wohnsitz

Was als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland gilt, wird in § 26 BAO normiert: Demnach hat eine natürliche Person ihren **Wohnsitz** gem § 26 (1) BAO im Inland, wenn sie eine

- Wohnung **im Inland hat**,
- diese Wohnung **tatsächlich innehat** und
- die Umstände darauf schließen lassen, dass diese Wohnung künftig auch **beibehalten** und **benutzt** wird.

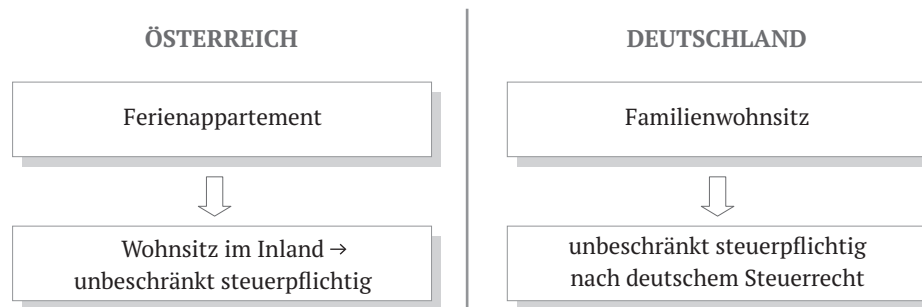
Ob ein Wohnsitz im Inland vorliegt, hängt nicht von schwer nachweisbaren subjektiven Elementen, sondern vom tatsächlichen Vorhandensein der drei oben genannten Kriterien ab (VwGH 21. 5. 1990, 89/15/0115). Die bloße Absicht, im Inland eine Wohnung zu mieten, reicht daher für die unbeschränkte Steuerpflicht nicht aus. Zudem ist es möglich, dass eine Person **mehrere** Wohnsitze besitzt.

a) Wohnung

Als **Wohnung** gelten alle Räumlichkeiten, die zum Wohnen bestimmt und auch geeignet sind. Untermietzimmer, Hotelzimmer, Ferienwohnungen und ähnliche mit vier Wänden umschlossene Räume, die dem Steuerpflichtigen ein Heim bieten können (VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041), sind daher potenzielle Wohnungen iSd § 26 (1) BAO.

! Beispiel:

Besitz ein in Deutschland lebendes Ehepaar in einem österreichischen Skiort ein Appartement zur Benutzung während des Skiurlaubes, begründet dies einen Wohnsitz im Inland, da alle Kriterien (Wohnung, Innehabung, Beibehaltung und Benutzung) des § 26 (1) BAO erfüllt sind.



b) Innehabung

Unter **Innehabung** ist die tatsächliche Verfügungsmacht zu verstehen (VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0299). Ist eine im Besitz einer Person befindliche Wohnung vermietet, fehlt es an der Voraussetzung der Innehabung (VwGH 23. 5. 1990, 89/13/0015). Umgekehrt muss eine Person eine Wohnung nicht gemietet haben, um sie innehaben zu können (VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041).

! Beispiel:

(Fortsetzung zu obigem Beispiel): Wenn das Appartement zwischen den Skiurlauben des Ehepaares vermietet wird, ist in den Zeiträumen der Vermietung das Kriterium der Innehabung nicht erfüllt. Daher wird kein österreichischer Wohnsitz begründet (VwGH 7. 7. 1967, 1860/66).

! Beispiel:

X schläft bei seinen Aufenthalten in Österreich regelmäßig bei seinem Freund Y auf dessen Ausziehcouch. Y hat X einen Wohnungsschlüssel überlassen und es wurde vereinbart, dass X jederzeit in der Wohnung übernachten könne. Da im gegenständlichen Fall eine Wohnung vorliegt, über die X mittels „Schlüsselgewalt“ verfügt (Kriterium der Innehabung ist erfüllt), und die Umstände darauf schließen lassen, dass X die Wohnung auch in Zukunft beibehalten und benutzen wird, dürfte ein Wohnsitz iSd § 26 (1) BAO vorliegen.

c) Beibehaltung und Benutzung

Das Erfordernis der **Beibehaltung und Benutzung** hat in objektiv erkennbarer Weise zum Zeitpunkt des Wohnungsbezugs zu bestehen. Die Wohnung muss daher in gewissem Ausmaß benutzt werden und es dürfen keine Anzeichen vorliegen, dass sie in Zukunft verkauft oder nicht mehr benutzt werden sollte. Eine leer stehende Wohnung ist nicht unmittelbar benutzbar und kann daher nicht als „Wohnung“ iSd BAO gesehen werden. Allerdings ist nicht erforderlich, dass eine benutzbare Wohnung tatsächlich **ständig** benutzt wird. Vielmehr genügt es, wenn eine Wohnung jederzeit zur Verfügung steht und tatsächlich auch fallweise benutzt wird. Das Gesetz lässt es offen, ob eine Mindestzahl an Tagen der tatsächlichen Benutzung zur Begründung eines inländischen Wohnsitzes besteht. Der hA zufolge ist die Innehabung und Benutzung einer Wohnung für einen Zeitraum von über sechs Monaten in jedem Fall wohnsitzbegründend (*Ritz*, BAO-Kommentar⁶ § 26 Rz 9). In der Judikatur wurde eine jederzeit bewohnbare Wohnung, die auch fallweise tatsächlich (im Ausmaß von etwa vier Wochen im Jahr) benutzt wurde, für ausreichend erachtet (VwGH 5. 9. 1969, 0698/69; 4. 12. 1969, 310/69).

💡 Tipp:

Die polizeiliche Meldung ist für die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht entscheidend. Ihr kommt maximal Indizienwirkung bei der Erörterung eines Wohnsitzes zu.

! **Beispiel:**

X zieht im Anschluss an sein in Wien absolviertes Studium nach Italien. Er unterlässt eine meldepolizeiliche Abmeldung seines Wohnsitzes in seinem Elternhaus, wo er bis zu seinem Umzug nach Italien gelebt hat. Nach dem Umzug nach Italien wird sein Zimmer im Haushalt seiner Eltern geräumt, bei fallweisen Übernachtungen steht X das Gästezimmer, sofern frei, zur Verfügung. Da X weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, kann auch die polizeiliche Meldung keine unbeschränkte Steuerpflicht begründen. Im Übrigen haben volljährige Kinder mit eigenem Hausstand jedenfalls einen eigenen Wohnsitz, auch wenn ihnen die Eltern an deren Wohnsitz ein Zimmer zur Verfügung stellen; zu prüfen wäre, ob bei den Eltern ein weiterer Wohnsitz besteht.

d) Abgeleiteter Wohnsitz

Gemäß dem Konzept des „**abgeleiteten Wohnsitzes**“ haben minderjährige Kinder grundsätzlich ihren Wohnsitz im Haushalt der Erziehungsberechtigten. Gleiches gilt auch für Ehepaare, welche idR bei aufrechter Ehe den abgeleiteten Wohnsitz am Ort des Familienwohnsitzes haben (VwGH 11. 12. 1964, 1023/63; 19. 12. 2006, 2005/15/0127; BMF EAS 1723, 11. 10. 2000; EAS 1963, 3. 12. 2001).

! **Beispiel:**

Hat die Ehefrau eines weltweit berühmten Dirigenten im Inland eine 60 m² große Dachgeschoß-Wohnung angemietet, die durch den Dirigenten während seiner Auftritte in Österreich bewohnt wird, dann liegt die Vermutung nahe, dass dadurch ein Wohnsitz gem § 26 (1) BAO begründet wird. Dies auch ungeachtet dessen, ob das Appartement für einen „Weltstar“ standesgemäß ist oder nicht (VwGH 11. 3. 2005, 2002/15/0102).



Tipp:

Am Beginn jeder Lösung eines Steuerfalles hat die Frage zu stehen, ob unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Der erste Schritt bei natürlichen Personen ist dabei die Prüfung des Vorliegens eines Wohnsitzes anhand der Kriterien Wohnsitz, Innehabung, Beibehaltung und Benutzung. Ob tatsächlich ein Wohnsitz vorliegt, ist abhängig vom jeweiligen Sachverhalt.

2. Gewöhnlicher Aufenthalt

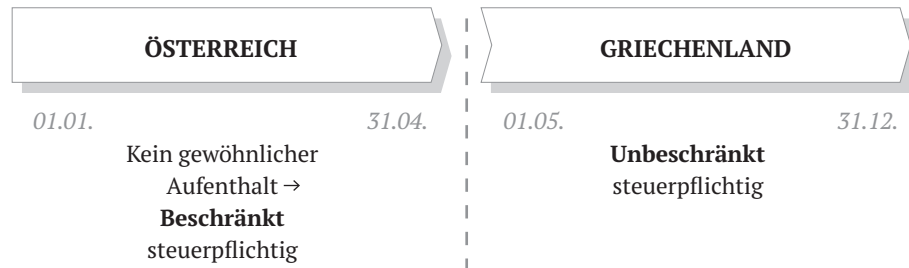
Liegt kein Wohnsitz gem § 26 (1) BAO im Inland vor, so kann nach wie vor ein **gewöhnlicher Aufenthalt** im Inland zur unbeschränkten Steuerpflicht führen. Gem § 26 (2) BAO hat jemand einen gewöhnlichen Aufenthalt „dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt“.

Jedenfalls wird ab einem Aufenthalt von mehr als **sechs Monaten** ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland fiktiv angenommen. Das heißt, dass ab Überschreiten der Sechs-Monats-Frist ungeachtet der Frage, ob das Verweilen im Inland nur vorübergehend ist, in jedem Fall ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland und somit unbeschränkte Steuerpflicht begründet wird. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt dabei nach Ablauf der Frist rückwirkend ein (VwGH 9. 2. 1973, 1025/71).

Während im Falle des Wohnsitzes mehrere Wohnsitze möglich sind (zB Wohnung im Inland, von der aus die Arbeitsstätte besucht wird, Wochenendhaus am Land und Ferienwohnung im Ausland), kann ein Steuerpflichtiger immer nur **einen** gewöhnlichen Aufenthalt haben (VwGH 30. 7. 1992, 89/17/0072). Zur Begründung eines gewöhnlichen Aufenthaltes ist keine ununterbrochene Anwesenheit im Inland erforderlich. Kürzere Unterbrechungen sind daher unschädlich (VwGH 13. 12. 1982, 1603/80). Allerdings wird für die Zeit des Auslandsaufenthalts der Fristenlauf für Zwecke der Sechs-Monats-Berechnung gehemmt.

! **Beispiel:**

Der Grieche X ist Künstler und hat ein Engagement an einem österreichischen Theater. Laut Vertrag wird X am Theater für eine Dauer von vier Monaten beschäftigt, danach endet der Vertrag und X wird wieder in seine Heimat Griechenland zurückkehren. Ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich ist nicht gegeben, da die Umstände nicht erkennen lassen, dass X nicht nur vorübergehend in Österreich verweilt.



! Beispiel:

(Variante zu obigem Beispiel): Der bisher in Griechenland lebende X bekommt ein unbefristetes Engagement an einem österreichischen Theater. Zu Beginn seiner Beschäftigung übernachtet er in verschiedenen Hotels und Pensionen, bis er schließlich nach etwa zwei Monaten eine Wohnung bezieht. Mit dem Beginn der Beschäftigung am Theater und dem damit im Zusammenhang stehenden physischen Aufenthalt im Inland liegt ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich vor, welcher alleine schon zur unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 (2) EStG führt. Mit Bezug der Wohnung verfügt er zusätzlich über einen Wohnsitz im Inland. Ungeachtet dessen, ob X seine Wohnung im Ausland beibehalten hat, ist er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und wird mit seinem Welteinkommen zur Besteuerung herangezogen.

Grenzgänger, die sich nur während des Tages zum Zwecke der Arbeitsausübung im Inland aufhalten, begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt. Nur sofern gleichzeitig eine Wohnung oder ein Zimmer im Inland unterhalten wird, in dem fallweise übernachtet wird, würde unbeschränkte Steuerpflicht begründet werden (EStR 2000 Rz 35; VwGH 14. 4. 1972, 0457/71).

Steuerpflichtige, die weder ein Gewerbe im Inland betreiben noch einen anderen Beruf ausüben und bei denen von vornherein klar ist, dass sie sich nicht länger als ein Jahr im Inland aufhalten werden, können auf Antrag beim Bundesministerium für Finanzen gem § 26 (2) BAO eine **Ausdehnung der Sechs-Monats-Frist auf ein Jahr** beantragen. Anwendungsfälle sind vor allem krankheitsbedingte Inlandsaufenthalte oder Aufenthalte zu Studienzwecken.



Literaturhinweise:

Rosenberger, Besonderheiten beim Wohnsitzbegriff, SWK 2007, S 848; Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁶ (2017) § 26.

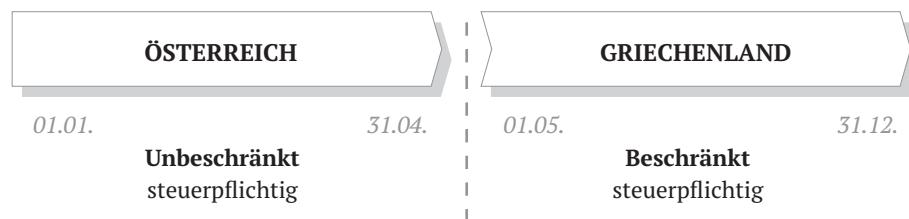
3. Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht und umgekehrt

Lesen Sie aufmerksam EStR 2000 Rz 7503.

Die unbeschränkte Steuerpflicht kann durch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt auch unterjährig begründet werden. In diesem Fall liegen in einem Kalenderjahr **zwei Veranlagungsabschnitte**, einer basierend auf der unbeschränkten Steuerpflicht und ein anderer basierend auf der beschränkten Steuerpflicht, vor. In der Folge sind ggf zwei Steuererklärungen, eine für die unbeschränkte Steuerpflicht und eine weitere für die beschränkte Steuerpflicht, einzureichen (BMF EAS 1778, 5. 1. 2001).

! Beispiel:

(Variante zu obigem Beispiel): Entschließt sich ein über mehrere Jahre an einem österreichischen Theater beschäftigter Künstler unter Aufgabe seines österreichischen Wohnsitzes zur unterjährigen Rückkehr in sein Heimatland Griechenland, so liegen im Veranlagungsjahr zwei Veranlagungsabschnitte vor.





Tipp:

Wird bei der Lösung eines Steuerfalles festgestellt, dass kein Wohnsitz im Inland vorliegt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Person den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Liegt auch kein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland vor, dann ist die Person in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig mit den in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünften. Wird das Kriterium des gewöhnlichen Aufenthalts hingegen erfüllt, ist die Person unbeschränkt steuerpflichtig. In einem nächsten Schritt wäre sodann der Gesamtbetrag der Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip zu ermitteln.

4. Zweitwohnsitzverordnung

Lesen Sie aufmerksam die ZweitwohnsitzV BGBl II 2003/528.

Personen, die außer einem Feriendomizil keinen Bezug zu Österreich haben, würden durch die gesetzliche Wohnsitzanknüpfung unbeschränkt steuerpflichtig mit dem gesamten Welteinkommen in Österreich. Um dies zu verhindern, wurde die Zweitwohnsitzverordnung geschaffen: Im Ausland lebende Steuerpflichtige, die über einen Zweitwohnsitz im Inland verfügen, haben die Möglichkeit, durch Anwendung der ZweitwohnsitzV (BGBl II 2003/528) die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland zu verhindern. Primäres Ziel der ZweitwohnsitzV ist, die drohende unbeschränkte Steuerpflicht, welche durch die Begründung eines Feriendomizils in Österreich besteht, zu relativieren.

Voraussetzungen für die Anwendung der ZweitwohnsitzV:

- Der Steuerpflichtige muss seinen **Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als fünf Jahre im Ausland** haben,
- die Wohnung darf alleine oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen nicht mehr als **70 Tage** benutzt werden und
- der Steuerpflichtige muss ein **Verzeichnis** über die Benutzung der Wohnung führen.

Das bedeutet, dass Steuerpflichtige, die in der Vergangenheit keinen Wohnsitz in Österreich hatten, auch in der Zukunft keinen begründen, sofern – trotz Vorliegens einer Wohnung – der Aufenthalt im Inland nicht die Grenze von 70 Tagen im Kalenderjahr überschreitet. Aber auch Fälle, in denen vormals unbeschränkt Steuerpflichtige unter Beibehaltung der inländischen Wohnung ins Ausland übersiedeln, sind vom Anwendungsbereich der V erfasst. In diesen Fällen ist die ZweitwohnsitzV bereits im Zeitpunkt des Wegzugs anwendbar. Sofern innerhalb des Beobachtungszeitraumes von fünf Kalenderjahren die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, ist die Anwendung der V gem § 295a BAO rückwirkend zu versagen (BMF EAS 2399, 5. 1. 2004).



Beispiel:

Der in Österreich geborene Schauspieler und Politiker S zieht unter Beibehaltung einer kleinen Wohnung in Graz in die USA. Der Schauspieler verbringt in den Folgejahren jeweils die Weihnachtsfeiertage und zwei Wochen während der Sommerferien in Österreich. Er macht sich Aufzeichnungen über seinen Aufenthalt und vorsorglich hebt er zusätzlich noch die Reisebelege (Flug- und Bahntickets) auf. Da S sich nicht mehr als 70 Tage im Inland aufhält und dies auch durch Vorlage eines Verzeichnisses und der Reisebelege nachweisen kann, wird trotz Vorliegens eines inländischen Wohnsitzes gem § 26 (1) BAO von einer Besteuerung als unbeschränkt Steuerpflichtiger abgesehen. Benützt allerdings die Ehegattin die Wohnung für einen die 70-Tage-Frist überschreitenden Zeitraum, so liegen für beide die Voraussetzungen der ZweitwohnsitzV nicht mehr vor (abgeleiteter Wohnsitz), wodurch beide als unbeschränkt steuerpflichtig im Inland anzusehen sind.

Die ZweitwohnsitzV hat in der Literatur heftige Kritik hervorgerufen: Ihr wird unter anderem offenkundige Gesetzwidrigkeit vorgeworfen, da § 26 (1) BAO rein auf das Vorliegen einer Wohnung abstellt und durch die V, welche eben trotz Vorhandenseins einer Wohnung im Inland keine unbeschränkte Steuerpflicht vorsieht, das Gesetz konterkariert werde. Daneben wird auch die Kontrollierbarkeit des vom Steuerpflichtigen geführten Verzeichnisses kritisiert.



Literaturhinweise:

Doralt, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW 2004, 51; *Loukota*, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Wohnsitz, SWI 2004, 53.

5. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

Lesen Sie aufmerksam LStR 2002 Rz 7–12.

Eine Ausnahmeregelung vom Wohnsitzprinzip bzw vom Prinzip des gewöhnlichen Aufenthalts sieht § 1 (4) EStG zur Erlangung der unbeschränkten Steuerpflicht vor. Demnach können EU- oder EWR-Staatsangehörige, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, über einen Antrag zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren, sofern

- entweder **mindestens 90 %** der Einkünfte inländische Einkünfte iSd § 98 EStG sind oder
- die nicht der österreichischen ESt unterliegenden Einkünfte **nicht mehr als 11.000 €** betragen.

Hintergrund für die Schaffung dieser Option zur unbeschränkten Steuerpflicht war die Rsp in der Rs *Schumacker* (EuGH 14. 2. 1995, C-279/93). Zielsetzung der Regelung ist, beschränkt steuerpflichtige Gebietsfremde, die nahezu ihr gesamtes Einkommen in einem Staat erwirtschaften und sich dadurch in einer mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gebietsansässigen vergleichbaren Situation befinden, nicht gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Gebietsansässigen zu benachteiligen. Steuerpflichtige, die zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht optieren, können in der Folge die ansonsten nur unbeschränkt Steuerpflichtigen vorbehaltenen Absetzbeträge und Freibeträge in Anspruch nehmen. Durch die DBA- Diskriminierungsverbote besteht die Möglichkeit zur Option zur unbeschränkten Steuerpflicht auch für all jene Steuerpflichtige, die in einem Staat ansässig sind, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat, in dem ein dem Art 24 (1) OECD-MA nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist (LStR 2002 Rz 7a). Optiert eine Person zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 (4) EStG, kann sie nach der jüngsten Rsp des VwGH Auslandsverluste absetzen, die im Ausland nicht berücksichtigt wurden (VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201; LStR 2002 Rz 10). Bei einer späteren Berücksichtigungsmöglichkeit im Ausland kommt es jedoch zur Nachversteuerung gem § 2 (8) Z 3 EStG und die Verluste erhöhen im betreffenden Veranlagungsjahr den inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte.



Beispiel:

H bewohnt mit ihrer Familie ein Haus in Italien. H ist Lehrerin an einem österreichischen Gymnasium und Internat und unterrichtet zwei Tage pro Woche. Somit hat H ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Italien und wäre in der Folge in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. Sofern H über Antrag zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert, würden ihre österreichischen Einkünfte unter Berücksichtigung aller nur für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Freibeträge und Absetzbeträge (Alleinerzieherabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag, außergewöhnliche Belastungen [§§ 34, 35 EStG], Progressionsermäßigungen [§§ 37, 38 EStG], Freibetrag nach § 105 EStG, Bausparen nach § 108 EStG, prämiengünstige Pensionsvorsorge nach § 108a EStG und prämiengünstige Zukunftsvorsorge nach § 108g EStG; vgl LStR 2000 Rz 9) versteuert.



Literaturhinweise:

Toifl, Der Fall „Schumacker“ – Neue EuGH-Rspr zur Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, SWI 1995, 149; *Fekar/Schnitger*, Art 24 Abs 1 OECD-MA als Eintrittsklausel zur mittelbaren und unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für Drittstaatler, SWI 2002, 76; *Huber/Pichler*, Auslandsverluste bei erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht, taxlex 2013, 14.

II. Sachliche Steuerpflicht

Die sachliche Steuerpflicht erstreckt sich auf das Einkommen, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Person innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das **Einkommen** setzt sich gem § 2 (2) EStG aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte (Summe der sieben Einkunftsarten) nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug allfälliger Sonderausgaben, außergewöhnlicher Belastungen und Freibeträge zusam-

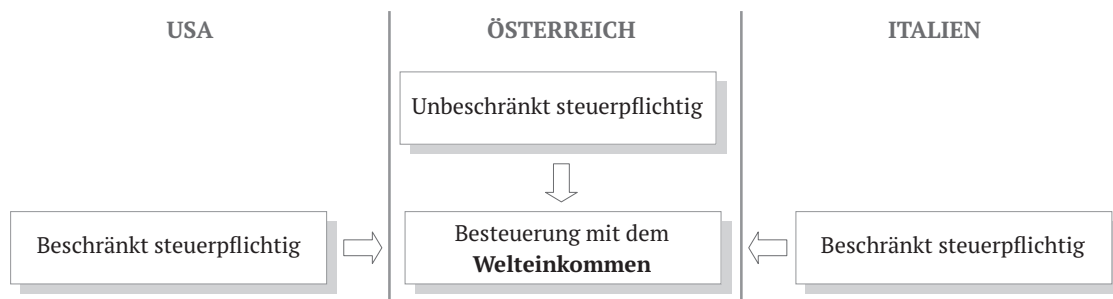
men. Einkünfte, die nicht unter die sieben Einkunftsarten fallen, unterliegen nicht der ESt und sind nicht steuerbar.

III. Welteinkommensprinzip

Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht ist die Besteuerung nach dem **Welteinkommensprinzip**. Das bedeutet, dass sämtliche in- und ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen der österreichischen Besteuerung unterliegen.

! Beispiel:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Z bezieht ein Gehalt aus seiner unselbständigen Tätigkeit als Segellehrer am Neusiedlersee. Im Frühling und im Herbst übt er seine Segellehrertätigkeit an der italienischen Riviera aus. Zusätzlich hält Z ein Aktienpaket an einer US-Gesellschaft auf einem ausländischen Depot. Sämtliche Einkünfte unterliegen grundsätzlich in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht, ungeachtet dessen, ob sie im In- oder Ausland angefallen sind. Der Besteuerungsanspruch nach nationalem Recht kann allerdings durch ein DBA beschränkt werden.



Bezieht ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger Auslandseinkünfte, so sind die Vorschriften des österreichischen Steuerrechts gem § 2 (8) EStG bei Ermittlung der österreichischen Besteuerungsgrundlage maßgebend (Anpassungsrechnung) (EStR 2000 Rz 17).

? Kontrollfragen:

1. Wann ist eine natürliche Person unbeschränkt steuerpflichtig und was ist die Folge davon?
2. Welche Voraussetzungen müssen erfüllt werden, um im Anwendungsbereich der ZweitwohnsitzV nur als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden?
3. Wann besteht die Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht und welche Konsequenzen ergeben sich daraus?

B. Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

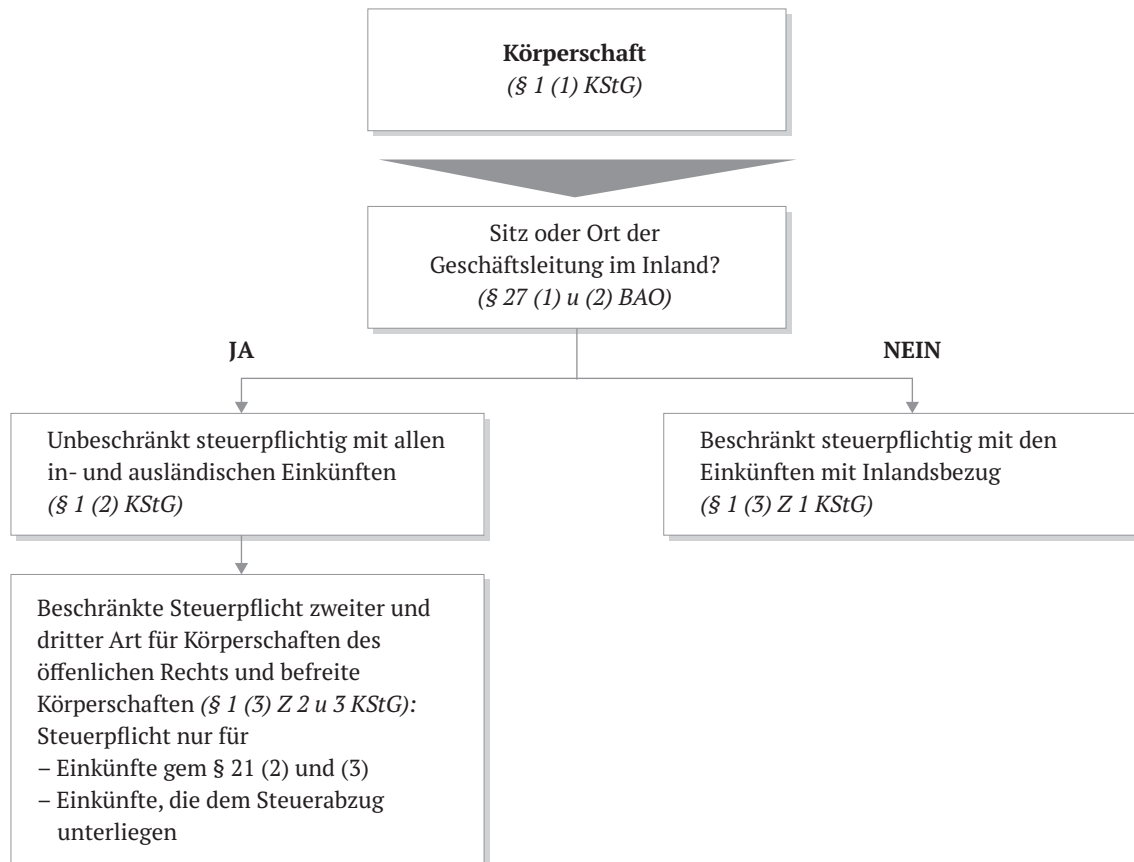
Lesen Sie aufmerksam § 2 EStG, §§ 1, 7, 10 KStG, § 27 BAO, KStR 2013 Rz 1–139.

Körperschaften, die ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich haben, sind mit den weltweit erzielten Einkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Dabei sind diverse Sondervorschriften zur Ermittlung der Auslandseinkünfte zu beachten, wie zB Beteiligungsertragsbefreiungen, Passiveinkünfte niedrig besteuerteter Körperschaften oder die Behandlung von Verlusten bei ausländischen Betriebstätten oder Tochtergesellschaften.

I. Persönliche Steuerpflicht

„Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben.“ (§ 1 [2] KStG)

Prüfschema unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen



Im **österreichischen KStG** wird die unbeschränkte Steuerpflicht für **Körperschaften** geregelt. Voraussetzung für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist einerseits das Vorliegen einer **Körperschaft** und andererseits das Vorhandensein des **Sitzes oder der Geschäftsleitung** im Inland. Der im KStG verwendete Begriff der Körperschaften ist – abweichend vom zivilrechtlichen – ein Sammelbegriff. Vom Begriff der Körperschaften umfasst sind

- juristische Personen des privaten Rechts (das sind insbesondere die Kapitalgesellschaften AG, SE und GmbH sowie Genossenschaften, Vereine, Sparkassen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Privatstiftungen);
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts;
- nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.

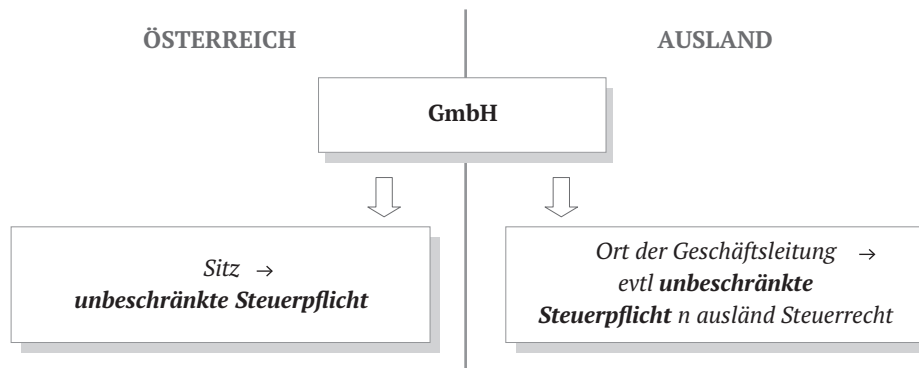
1. Sitz

Der **Sitz** einer Körperschaft bestimmt sich gem **§ 27 (1) BAO** nach dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Der Sitz einer Körperschaft ist formal festzustellen und damit rechtsgeschäftlichen Gestaltungen zugänglich. Hat ein Unternehmen den Sitz in Österreich, liegt automatisch unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht vor.



Beispiel:

Wurde in Österreich eine GmbH gegründet und die Geschäftsführung vom Ausland aus unternommen, dann liegt selbst dann unbeschränkte Steuerpflicht vor, wenn in Österreich lediglich eine Briefkastengesellschaft besteht (KStR 2013 Rz 4). Eine Ansässigkeitsbescheinigung kann jedoch nur erteilt werden, wenn die gegenständlichen Einkünfte der Briefkastengesellschaft zugerechnet werden können.



2. Geschäftsleitung

Als **Ort der Geschäftsleitung** ist gem § 27 (2) BAO „der Ort anzunehmen, an dem sich der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** befindet“.

In den meisten Fällen wird der Sitz mit dem Ort der Geschäftsleitung zusammenfallen. Ist hingegen der Sitz einer Gesellschaft im Ausland, kann nach wie vor der Ort der Geschäftsleitung die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich begründen. Durch die doppelte Anknüpfung an den Sitz und gleichzeitig an den Ort der Geschäftsleitung wird Konstruktionen, in denen eine Gesellschaft in einer Steueroase gegründet wird, um der inländischen Steuer zu entgehen, der Boden entzogen. Im Zweifel liegt der Ort der Geschäftsleitung an dem Ort, wo sich der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** befindet, also wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einigem Gewicht angeordnet werden (VwGH 23. 2. 1987, 85/15/0131) bzw wo die für das Tagesgeschäft der Gesellschaft bedeutsamen Entscheidungen getroffen werden. IdR sind dabei die zur Geschäftsführung berufenen Organe auch diejenigen, die die bedeutsamen Entscheidungen treffen. Daher wird in den meisten Fällen auch der Ort, an dem die Büros der leitenden Geschäftsführer sind, der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sein. Eine Gesellschaft kann nur **einen** Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben (VwGH 2. 3. 1956, 0598/54).

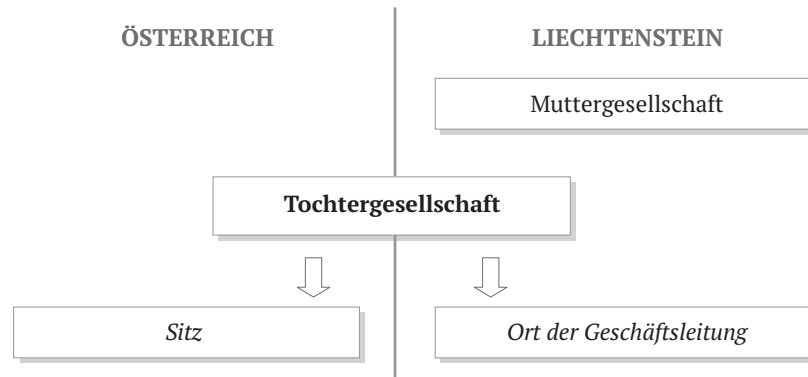
! Beispiel:

Eine österreichische Kapitalgesellschaft gründet eine Tochtergesellschaft in Monaco, über welche das Auslandsgeschäft abgewickelt werden soll. Der Geschäftsführer der monegasischen Gesellschaft lebt in Österreich und gibt den Mitarbeitern in Monaco über Telefon und E-Mail Anweisungen. Da sich der Ort der Geschäftsleitung in Österreich befindet, ist die monegasische Tochtergesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Hat eine Körperschaft den Sitz im Ausland und den Ort der Geschäftsleitung in Österreich oder, umgekehrt, den Sitz in Österreich und den Ort der Geschäftsleitung im Ausland, so liegt eine „**doppelansässige Gesellschaft**“ vor. Um in diesen Fällen Doppelbesteuerung zu vermeiden, sehen die DBA einen Mechanismus vor, um die abkommensrechtliche Ansässigkeit zu bestimmen: Die dem OECD-MA 2014 bzw früheren Fassungen folgenden DBA beinhalten eine Tie-Breaker-Regelung, der zufolge bei Doppelansässigkeit die tatsächliche Ansässigkeit in dem Staat liegt, in dem sich der **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung** befindet. Nach den dem OECD-MA 2017 folgenden DBA ist zur Lösung einer Doppelansässigkeit jedoch stets ein Verständigungsverfahren zu führen.

! Beispiel:

Gründet eine liechtensteinische Kapitalgesellschaft zum Zwecke der besseren Kundenanbindung eine Tochtergesellschaft in Österreich, deren Geschäftsleitung sich in Liechtenstein befindet, dann handelt es sich bei der österreichischen Gesellschaft um eine „doppelansässige Gesellschaft“.



Literaturhinweise:

Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2016) § 1; Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁶ (2017) § 27.

II. Sachliche Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften erstreckt sich auf das Einkommen, das nach Maßgabe des § 7 (2) KStG unter Verweis auf § 2 EStG zu ermitteln ist. Wie auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen unterliegt der Gesamtbetrag der Einkünfte der sieben Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen der KSt. Körperschaften, die kraft Rechtsform rechnungslegungspflichtig sind (dazu gehören AG, SE, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen und betrieblich veranlasste Privatstiftungen iSd § 4 [11] Z 1 EStG), haben automatisch aufgrund § 7 (3) KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

III. Welteinkommensprinzip

1. Umfang der Steuerpflicht

Wie bei natürlichen Personen ist auch bei Körperschaften die Besteuerung nach dem **Welteinkommensprinzip** die Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht. Das bedeutet, dass sämtliche in- und ausländischen Einkünfte einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft der österreichischen Besteuerung unterliegen.



Beispiel:

Die im Wiener Firmenbuch eingetragene X-AG produziert und vertreibt Autoteile in Österreich und in Deutschland und bezieht daher neben ihren Einkünften aus der Veräußerung von Autoteilen in Österreich auch Einkünfte aus der Veräußerung der Autoteile in Deutschland. Sämtliche Einkünfte sind durch das Welteinkommensprinzip in Österreich steuerbar.

2. Ermittlung der Auslandseinkünfte

Auch Körperschaften haben ihre ausländischen Einkünfte gem § 2 (8) EStG nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Daher ist eine **Umrechnung** der ausländischen Einkünfte auf österreichisches Steuerrecht notwendig. Durch die in Auslandssachverhalten erforderliche **erhöhte Mitwirkungspflicht** hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass eine Umrechnung erfolgt ist (EStR 2000 Rz 191).



Literaturhinweis:

Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts (2010).