

Nach Ansicht der Finanzverwaltung verlagert sich der Lebensmittelpunkt bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten von **weniger als zwei Jahren** in der Regel nicht. Bei einem **länger als fünf Jahre** dauernden Auslandsaufenthalt wird die äußere Vermutung jedoch für eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sprechen, soweit die Kernfamilie mit ins Ausland übersiedelt.²³ Auch die deutsche Finanzverwaltung teilt dieses Verständnis. Bei einer befristeten Entsendung von fünf Jahren oder mehr besteht laut deutscher Finanzverwaltung eine widerlegbare Vermutung, dass sich die gewichtigeren persönlichen Beziehungen einer Person in das Gast- bzw Entsendeland verlagern. Bei einer Entsendung von bis zu einem Jahr besteht im Gegensatz dazu die widerlegbare Vermutung, dass die persönlichen Beziehungen einer Person im Heimat- bzw Ursprungsland verbleiben.²⁴

Für die Bestimmung der engeren **wirtschaftlichen Beziehungen** einer Person sind insbesondere die Einnahmenquellen von wesentlicher Bedeutung. Die engeren wirtschaftlichen Beziehungen werden wohl an jenem Ort liegen, an dem die Person ihren Beruf ausübt oder Vermögen (insbesondere Kapital- und Immobilienvermögen) verwaltet. Bei einer etwaigen nichtselbständigen Tätigkeit wird wohl zudem der Ort der Tätigkeitsausübung wie auch des zivilrechtlichen Dienstverhältnisses mitberücksichtigt werden müssen. Sollten die engeren wirtschaftlichen Beziehungen lediglich auf Vermögensgegenstände abstellen, sind der Umfang, die Bedeutung und „Betreuungsintensität“ des Vermögens ausschlaggebend.

3.3. Nachweisführung zum Mittelpunkt der Lebensinteressen

Bei der Prüfung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ist allein auf objektive Kriterien abzustellen.²⁵ In der Praxis sind die tatsächlichen Verhältnisse im persönlichen Gespräch mit dem Mandanten zu evaluieren, sorgfältig zu belegen und zu dokumentieren. Subjektive Absichten und Erklärungen einer Person bleiben jedenfalls unberücksichtigt.²⁶

Die Feststellung des Lebensmittelpunktes ist eine **einzelfallbezogene Sachverhaltsfrage**. Bei der österreichischen Finanzbehörde ist die Ansässigkeit im Ausland nachzuweisen.²⁷ Für Auslandssachverhalte besteht durch den Steuerpflichtigen gem § 115 Abs 1 BAO iVm § 138 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht. In der Praxis bedeutet eine solche erhöhte Mitwirkungspflicht oftmals, dass sämtliche behördlichen Dokumente aus dem Ausland vom Steuerpflichtigen zu beschaffen sind, unabhängig davon, ob mit dem Staat ein umfassender Informationsaustausch vorliegt. Bloße Bestätigungen, ohne inhaltliche Untermauerungen, werden für den Nachweis des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht ausreichend sein (so zB Anschrift oder Anmeldebestätigung). Es sind daher umfassendere Nachweise erforderlich, die den Wechsel des Mittelpunktes der Lebensinteressen bekräftigen. Hierzu werden wohl insbesondere Rechnungen über den Umzug gehören, Fotodokumentationen über die Wohnungseinrichtung, Flugnachweise, eine Dokumentation der Aufenthaltstage sowie Rückkehrtage nach Österreich sowie der Grund für die Rückkehrtage nach Österreich.

Kann dem Steuerpflichtigen ein Beweis über den Mittelpunkt der Lebensinteressen nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt nach § 138 Abs 1 BAO die Glaubhaftmachung. „Beweisen“ heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (eben die „Überzeugung“ hiervon) herbeizuführen; eine bloße Vermutung reicht hierzu nicht aus.²⁸ Ein Sachverhalt ist

²³ EStR 2000, Rz 7596.

²⁴ BMF (Deutschland), Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. Dezember 2023, Rz 18.

²⁵ Vgl Bendlinger, Auslandsentsendungen⁴ Rz 188.

²⁶ Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 167 f; FG Baden-Württemberg 4.8.2022, 1 K 2898/21.

²⁷ Bendlinger, Auslandsentsendungen⁴ Rz 209.

²⁸ Joklik-Fürst, Die Mitwirkungspflicht nach § 138 BAO, RdW 2015, 397 f; VwGH 13.11.1986, 85/16/0109.

- **Beispiel**

Penelope hat ihren **Wohnsitz in der Schweiz** und ist bei einer **österreichischen Fluggesellschaft** angestellt. Sie wird als **Pilotin im internationalen Luftverkehr** eingesetzt und fliegt Destinationen in verschiedenen Zielländern an.

Da die Arbeitsleistung für einen **Arbeitgeber mit Sitz in Österreich** erbracht wird, wird **sie in Österreich verwertet**. Penelope unterliegt nach innerstaatlichem Steuerrecht mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG der **beschränkten Steuerpflicht in Österreich**, auch wenn die Arbeit nicht physisch in Österreich ausgeübt wird.¹²

Die Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit **hat** gemäß § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG **zu unterbleiben**, wenn sie **wirtschaftlich** bereits auf Ebene des Arbeitgebers **als gewerbliche Einkünfte steuerlich erfasst** worden sind. Wichtigster Anwendungsfall ist die **Überlassung von Arbeitskräften** durch einen ausländischen Arbeitskräfteüberlasser an einen Beschäftigten zur **Arbeitsausübung in Österreich**: Eine **Abzugsteuer**, die der Beschäftigte von der Gestellungsvergütung einbehält (nach § 98 Abs 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG), gilt auch die Steuer auf die darin enthaltenen Bezüge von überlassenen, beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ab. Eine **neuerliche Besteuerung** der Einkünfte auf Ebene des beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers hat daher zu **unterbleiben**. Werden **unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer** überlassen, **gilt** diese **Abgeltungswirkung** der Abzugsteuer **nicht** (siehe im Detail VII. „Abkommensrechtliche Entlastung von der Abzugsteuer bei inländischen Arbeitskräftegestellungen“ in diesem Band).

Die beschränkte Steuerpflicht erfasst auch **nachlaufende Bezüge** und **steuerrelevante nachträgliche Ereignisse**: Nach § 98 Abs 3 EStG sind auch nachträgliche Einkünfte, Besteuerungskorrekturen oder Rückzahlungen erfasst, wenn sie ihre **Wurzel in Vorjahren** haben, in denen eine **unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht** bestanden hat.

2.3. Wechsel von beschränkter Steuerpflicht zu unbeschränkter Steuerpflicht und umgekehrt

Erfolgt während des Kalenderjahres ein **Wechsel von beschränkter Steuerpflicht zu unbeschränkter Steuerpflicht**, weil beispielsweise ein Wohnsitz im Inland begründet wird (oder umgekehrt, weil der Wohnsitz aufgegeben wird), sind zwei voneinander **getrennte Veranlagungsverfahren** durchzuführen.¹³ Der Besteuerungsabschnitt, in dem beschränkte Steuerpflicht bestanden hat, ist unter einer **anderen Steuernummer** zu veranlagern als der Besteuerungsabschnitt, in dem unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat. Die beiden Veranlagungsverfahren müssen **aufeinanderfolgend durchgeführt** werden, weil Steuerpflichtige nicht zum selben Zeitpunkt über zwei Steuernummern verfügen können.

Die getrennten Veranlagungsverfahren führen zu einem **Progressionsvorteil**, da die **Progressionsstufen** im Steuertarif aufgrund des verkürzten Besteuerungsabschnittes **nicht aliquotiert** werden. Der Steuertarif, der sonst auf die Einkünfte im gesamten Kalenderjahr angewendet wird, kommt auf die Einkünfte im jeweiligen Besteuerungsabschnitt zur Anwendung.

¹² Vgl BMF 25.8.2008, EAS 2997.

¹³ EStR 2000 Rz 7503; BFG 17.8.2016, RV/6100175/2016; BFG 11.5.2020, RV/7100118/2018.

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd § 22 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG oder Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iSd § 25 EStG.² Die entscheidende Frage im nationalen Einkommensteuerrecht ist demnach, wie, dh anhand welcher Tatbestandsmerkmale, die Abgrenzung zwischen Einkünften aus selbständiger/gewerblicher Tätigkeit auf der einen und Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auf der anderen Seite im Fall der Geschäftsführungs-/Vorstandstätigkeit zu erfolgen hat.

Besteht zwischen dem Geschäftsführer bzw Vorstand und der durch ihn vertretenen Gesellschaft ein Dienstvertrag und handelt es sich nicht um einen wesentlich beteiligten Geschäftsführer bzw Vorstand, so liegen in der Regel Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iSd § 25 EStG vor.³ Als wesentlich beteiligt definiert das Gesetz eine Person, die am Stamm- oder Grundkapital zu zumindest 25 % beteiligt ist.⁴ Vergütungen, die eine Kapitalgesellschaft für die Beschäftigung wesentlich beteiligter Geschäftsführer zahlt, führen nach der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers hingegen stets zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 TS 2, auch wenn die Tätigkeit – von der mangelnden Weisungsgebundenheit abgesehen – alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.⁵ Auch Vergütungen für eine ehemalige Geschäftsführungstätigkeit sind unter § 22 Z 2 zweiter TS EStG zu subsumieren, wenn die Person in einem Zeitraum von 10 Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit während mehr als der Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.⁶ Korrespondierend zu § 22 Z 2 TS 2 EStG sieht § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG vor, dass die Vergütungen des nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers auch dann als Arbeitseinkünfte gelten, wenn er gesellschaftsvertraglich weisungsfrei gestellt ist und damit eigentlich als selbständig einzustufen wäre.⁷ Dies bedeutet, dass Geschäftsführerbezüge von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind, bei Vorliegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses auch dann zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit führen, wenn die Weisungsgebundenheit, etwa aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität), fehlt.⁸ Eine Einstufung der Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG kommt, gleichsam als Auffangtatbestand, dann infrage, wenn kein Dienstverhältnis vorliegt und der Geschäftsführer nicht wesentlich beteiligt ist, er aber dennoch laut Bestellungsvertrag weisungsfrei gestellt ist.⁹

2.1.2. Aufsichtsräte

In Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder unterliegen ihren Bezügen aus der Aufsichtsrats Tätigkeit stets gem § 22 Z 2 TS 1 EStG („*Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit*“) der Steuerpflicht.¹⁰ Das Gesetz führt die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied in einem Klammerausdruck explizit als Beispiel für

² Vgl auch Dziurdz, Geschäftsführer im Internationalen Steuerrecht, in Bertl et al (Hrsg), Organe von Unternehmen in Recht und Rechnungswesen (2019) 168, 168; vgl auch Bendlinger, Vergütung von Geschäftsführern als „Director's Fees“ im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, BFGJournal 2021, 257, 257.

³ Vgl Ebner in Jakom EStG (2025) § 25 Rz 5 ff; Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) Rz 25 ff.

⁴ Vgl Peyerl in Jakom § 22 Rz 108.

⁵ Vgl Peyerl in Jakom, § 22 Rz 107; vgl auch Bendlinger, BFGJournal 2021, 257.

⁶ Peyerl in Jakom § 22 Rz 116.

⁷ Vgl Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 25 Rz 25 ff.

⁸ Vgl Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 25 Rz 25; VwGH 19.12.2012, 2010/08/0240; 26.1.2017, Ra 2015/15/0064.

⁹ Vgl BMF 12.4.2021, EAS 3431.

¹⁰ Vgl Peyerl in Jakom § 22 Rz 101 f.

die keiner eigenen Berufstätigkeit nachgehen, und Kinder aus.⁹ Für **Abgeordnete des Europaparlaments** besteht ein Sonderregime: Deren Entschädigungen unterliegen zwar ebenfalls der Unionssteuer, allerdings können die Mitgliedstaaten diese unter Anrechnung der Unionssteuer in das nationale Steuerrecht einbeziehen (so zB § 22 Nr 4 lit d dEStG) oder sie im Falle der Befreiung für den Progressionsvorbehalt heranziehen (so § 3 Abs 1 Z 32 iVm Abs 3 EStG¹⁰).¹¹

2. Diplomatische Missionen und konsularische Vertretungen

2.1. Ausländische Vertretungen in Österreich

Ausländische Staaten sind in Österreich durch 124 Botschaften und zahlreiche Konsulate und Generalkonsulate vertreten.¹² Die **Mitglieder dieser diplomatischen Missionen und konsularischen Vertretungen** genießen während ihres dienstlichen Aufenthalts in Österreich bestimmte Vorrechte und Immunitäten, die sich insbesondere aus dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (WÜD)¹³ und dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK)¹⁴ ergeben.¹⁵ Zu diesen Privilegien gehören auch **steuerliche Befreiungen**: Art 34 WÜD und – mit diesem inhaltlich übereinstimmend¹⁶ – Art 49 WÜK normieren eine weite **Befreiung von „allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern“ („Fiskalimmunität“)**, worunter unstrittig auch die Einkommensbesteuerung fällt,¹⁷ mit mehreren Rückausnahmen, unter anderem für Inlandseinkünfte (Art 34 lit d WÜD bzw Art 49 Abs 1 lit d WÜK). Mit diesen Vorrechten wurde zu einem weiten Teil das zuvor bestehende Völkergewohnheitsrecht kodifiziert.¹⁸ Die Fiskalimmunität bedeutet im Kontext des diplo-

⁹ Siehe dazu EuGH 28.7.2011, C-270/10, *Gistö*, EU:C:2011:529.

¹⁰ Eingefügt durch die EStG-Novelle BGBl I 2009/61; siehe dazu und für weitere Details – auch im Hinblick auf die Besteuerung der Mitarbeiter von Abgeordneten – Rz 131 ff LStR 2002; ausführlich *Obermann/Scholler*, Neue Besteuerungsregeln für österreichische EU-Parlamentarier, SWI 2009, 595 (595 ff). Siehe Art 12 des Abgeordnetenstatuts (2005/684/EG), ABi L 262/1 (7.10.2005).

¹¹ Siehe dazu BMEIA, Verzeichnis des diplomatischen Korps (21.1.2025), sowie BMEIA, Verzeichnis der konsularischen Vertretungen in Österreich (21.1.2025).

¹² BGBl 1966/66.

¹³ BGBl 1969/318.

¹⁴ Siehe dazu auch die Übersicht in Teil A des Anhangs mwN zu den bestehenden bilateralen Konsularverträgen.

¹⁵ Siehe etwa *Richtsteig*, Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen (1994) 267.

¹⁶ Siehe nur VwGH 7.2.1990, 89/13/0011.

¹⁷ Siehe etwa die Präambel zum WÜD, wonach „die Völker aller Staaten von alters her die besondere Stellung des Diplomaten anerkannt haben“ und „die Regeln des Völkergewohnheitsrecht auch weiterhin für alle Fragen gelten sollen, die nicht ausdrücklich in diesem Übereinkommen geregelt sind“. So sind etwa die ertragsteuerlichen Bestimmungen des WÜD nach Ansicht des BMF als Völkergewohnheitsrecht iSd Art 9 B-VG anzusehen (Rz 319 EStR 2000). Dies ist vor allem im Verhältnis zu Nicht-Vertragsstaaten des WÜD relevant. Anders als etwa in Deutschland (siehe zB *Waldhoff/Goldmann* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg), EStG337 (2023) § 1 Rn C 70 und C 78) wird das Völkergewohnheitsrecht allerdings in Österreich durch Art 9 B-VG nicht als Verfassungs-, sondern nur als einfaches Recht rezipiert; damit folgt nach der Rechtsprechung des VfGH aus einem Verstoß des nationalen Gesetzgebers gegen Völkergewohnheitsrecht nicht automatisch die Verfassungswidrigkeit (VfGH, 24. Juni 1954, B 16, 17/54, VfSlg 2680/1954; siehe dazu auch *Kofler*, Legislative Tax Treaty Overrides in Austrian, German, and EU Law, BTR 2022, 64 [67 ff]). Allerdings gründen sich die steuerlichen Regelungen des WÜD und der WÜK wohl nicht ausschließlich auf Völkergewohnheitsrecht: So wurden zB die Steuerbefreiungen für die Dienstbezüge des nichtdiplomatischen Personals historisch nicht als Bestandteil des Völkergewohnheitsrechts angesehen; dazu ausführlich *Zeileissen*, Die abgabenrechtlichen Privilegien in den diplomatischen und konsularischen Beziehungen (1971) 78 ff und ebenso VwGH 29.1.1965, 202/63, VfSlg 3212 F/1965, zu einem Angestellten der US-Botschaft in Wien, wonach „[d]en Angehörigen des nichtdiplomatischen Personals [...] nur unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit die Einkommensteuerbefreiung zuerkannt“ werde. Siehe zu diesem Punkt auch den Report of the International Law Commission covering the work of its tenth session, 28 April–4 July 1958 (Document A/3859), Yearbook of the International Law Commission 1958 Vol II (A/CN.4/SER.A/1958/Add.I) (1958) (101) (zu den Meinungsunterschieden im Hinblick auf die Vorrechte des nichtdiplomatischen Personals im Rahmen der Verhandlungen zum WÜD und dass „it cannot be claimed that there is a rule of international law on the subject“).

im Schrifttum zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen führen, weil dadurch ein leichter Zugang zum Zuzugsfreibetrag für ledige Steuerpflichtige und für Steuerpflichtige ohne Kinder gegeben ist.³² Noch nicht geklärt sind bspw Fälle, in denen ein Ehepartner eines Akademikerpaars mit zwei Kindern mit nur einem Kind nach Österreich zieht und der andere Ehepartner mit dem zweiten Kind noch vier Wochen im Ausland verbleibt (zB weil das Schuljahr noch nicht abgelaufen ist bzw um die Forschungsagenden abzuschließen); an den Wochenenden besucht sich die Familie abwechselnd in Österreich und bspw Deutschland. Der erste zugezogene Ehepartner stellt den Antrag auf Zuzugsbegünstigung mit „seinem“ Zuzug; der zweite Ehepartner stellt den Antrag unter Beachtung „seines“ Zuzugsdatums (ein Monat später). In solch einem Fall wird man wohl zu dem Schluss kommen müssen, dass der Zuzugszeitpunkt für die beiden Akademiker – trotz des familiären Bandes – auseinanderfällt. Für die Beurteilung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sind, wie auch ein junges BFG-Judikat³³ zur Definition des „Familienwohnsitzes“ zeigt, auch die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten ein bedeutsames quantitatives Kriterium, um die persönlichen Verhältnisse bzw die stärkeren Anknüpfungspunkte zu einem Staat festzustellen. Sollte daher bereits ein Wohnsitz in Österreich begründet worden sein und dennoch weiterhin (aus beruflichen und/oder persönlichen Gründen) ein Wohnsitz im Ausland bestehen, an welchem sich die zuziehende Person noch regelmäßig bzw überwiegend aufhält, sollten die Aufenthaltstage im Wegzugstaat jedenfalls dokumentiert werden, damit diese im Zweifel nachgewiesen werden können (zB Einkaufsbelege, Belege öffentlicher Verkehrsmittel etc). Denkbar sind auch Fälle, in denen ein späterer Zuzug iSd Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich auch zu Vorteilen bei der Antragsstellung führen kann: Ein Arbeitsmittelpunkt in Österreich wird durch einen Assistenten an einer österreichischen Universität (Postdoc) begründet. Dieser Assistent ist verheiratet, jedoch verbleibt der Ehepartner (nachweislich noch) im Ausland und zieht erst einige Zeit später nach Österreich. Erst mit dem Zuzug des Ehepartners und der Aufgabe des im Ausland unterhaltenen (Familien-)Wohnsitzes ist die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen für den Assistenten effektuert.³⁴ Zwischenzeitlich kann sich aber die Qualifikation des Postdoc-Studenten geändert haben (zB abgeschlossene Habilitation) oder können noch mehr Nachweise für die Darlegung als „Spitzenkraft“ vorgelegt werden.

2.1.4. Zuzug nach vorangehendem Wegzug

Hinzuweisen ist auch auf die Rückverlegungsklausel gemäß § 103 Abs 2 EStG, wonach die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung, wenn zuvor ein Wegzug aus Österreich stattgefunden hat, beschränkt ist. Eine Zuzugsbegünstigung kann nur dann erteilt werden, wenn zwischen dem Wegzug und dem erneuten Zuzug mehr als zehn Jahre für Absatz 1 bzw mehr als fünf Jahre für Absatz 1a vergangen sind. In Auslegung des bereits zitierten VwGH-Erkenntnisses³⁵ ist der Wegzug ebenso iSd Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ins Ausland anzunehmen, wonach gleichlautend die Beibehaltung eines Nebenwohnsitzes in Österreich für eine spätere Rückverlegung und Beantragung einer Zuzugsbegünstigung nicht schädlich sein sollte.³⁶

³² Vgl *Aumayr/Seydl*, Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen für Zuzugsfreibetrag notwendig, SWK 2020, 680 (683 f).

³³ Vgl BFG 28.4.2022, RV/5100259/2022.

³⁴ Diesfalls ist aber auf die sechsmonatige Antragsfrist genau zu achten.

³⁵ VwGH 26.2.2020, Ro 2017/13/0018.

³⁶ Vgl *Kampitsch/Petriz* in *Büsser et al* (Hrsg), EStG Kommentar [68. Lfg 2019] § 103 Tz 8 mwN. Siehe auch BFG 20.2.2019, RV/7102313/2017, wonach der Zeitraum zwischen dem Wegzug und dem Zuzug mit einem exakten Datum zu bestimmen ist.

Fallbeispiel

Thomas lebt in Österreich. Er hat keinen Wohnsitz in Deutschland.

Thomas ist bei der Moser AG vertraglich angestellt, die ebenfalls in Österreich ihren Sitz hat. Die Moser AG hat auch eine Tochtergesellschaft in Deutschland.

Vor Kurzem hat Thomas die Leitung eines Teams der deutschen Gesellschaft übernommen. Deshalb ist Thomas in der Regel an fünf Tagen im Monat in Deutschland vor Ort, um sein Team persönlich zu treffen. Neben seinem Team hat Thomas auch seinen direkten Vorgesetzten bei der deutschen Tochtergesellschaft. Thomas und sein Team bei der deutschen Gesellschaft arbeiten ausschließlich an Marketing-Strategien für die deutsche Gesellschaft. Das Ziel ist es, die Umsätze und Gewinne der deutschen Gesellschaft zu steigern. Dafür stellt die deutsche Gesellschaft Thomas sowohl Räume als auch Arbeitsmittel zur Verfügung. Außerdem bekommt Thomas eine Vollmacht für die deutsche Gesellschaft. Weil Thomas ein ausgewiesener Marketing-Experte ist, wollte die deutsche Gesellschaft die Position mit Thomas dauerhaft besetzen.

Einen Arbeitsvertrag mit der deutschen Tochtergesellschaft hat Thomas nicht. Als Geschäftsführer der deutschen Gesellschaft wird Thomas ebenfalls nicht registriert. Die Moser AG verrechnet die Personalkosten von Thomas mit Gewinnaufschlag (als Dienstleistung) an die deutsche Tochter.

Die deutsche Tochtergesellschaft kam bisher zu dem Ergebnis, dass Thomas' Arbeitslohn nicht in Deutschland steuerpflichtig war, weil

- er keinen Arbeitsvertrag mit der deutschen Tochtergesellschaft hatte,
- die Moser AG lediglich eine Dienstleistung an die deutsche Tochter erbrachte,
- die deutsche Gesellschaft das Gehalt von Thomas nicht ausgezahlt hat,
- die Tätigkeit von Thomas in Deutschland keine Betriebsstätte begründete und
- Thomas weniger als 183 Aufenthaltstage im Jahr in Deutschland hatte.

Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung will das deutsche Finanzamt den anteiligen Arbeitslohn für Arbeitstage in Deutschland nachträglich versteuern.

Wann muss die deutsche Gesellschaft Lohnsteuer abführen?

Damit die deutsche Gesellschaft verpflichtet ist, Lohnsteuer abzuführen, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Deutschland will den Arbeitslohn nach dem deutschen Einkommensteuergesetz versteuern;
2. Deutschland darf den Arbeitslohn nach dem Doppelbesteuerungsabkommen versteuern und
3. die deutsche Gesellschaft ist verpflichtet, Lohnsteuer vom Arbeitslohn nach dem deutschen Einkommensteuergesetz abzuführen.

15.1.1. Will Deutschland den Arbeitslohn versteuern?

Thomas hat weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Aber Thomas arbeitet tageweise in Deutschland. Deshalb will Deutschland den Arbeitslohn versteuern, soweit er auf Arbeitstage in Deutschland gezahlt wird. Weil Deutschland nicht das gesamte Einkommen von Thomas versteuern will, gilt er in Deutschland als „beschränkt steuerpflichtig“.

Dass der Arbeitslohn nicht durch die deutsche Gesellschaft ausgezahlt wird, spielt dabei keine Rolle.

basiert.⁴⁵ Demnach soll Telearbeit von weniger als 25 % der Gesamtarbeitszeit des Arbeitnehmers (zB ein Tag pro Woche) typischerweise noch als gelegentlich gelten, wohingegen eine mehr als 50-prozentige Nutzung nicht mehr bloß gelegentlich sein soll.⁴⁶ Es handelt sich hierbei um eine bloße Vereinfachungsregelung; eine Deckung im Wortlaut von Art 5 Abs 1 OECD-MA finden diese Grenzen freilich nicht.

Ob eine konkrete Homeoffice-Tätigkeit tatsächlich eine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründet, ist im Einzelfall und anhand der Gesamtumstände zu prüfen. Wie die Finanzverwaltung uE zutreffend ausführt, können auch Privatwohnungen aber jedenfalls – unabhängig von der dort verbrachten Arbeitszeit – eine Betriebsstätte begründen, wenn diese Wohnung

[...] nach außen hin zB als Stützpunkt der Auftragserfüllung oder inländische Adresse für Service- und Reparaturbetreuung dienen, als offizielle Anlaufstelle des Unternehmens deklariert oder für (physische) Kundenbesprechungen und ähnliche berufliche Termine verwendet werden, unabhängig von der darin verbrachten Arbeitszeit des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründen, sofern in der Wohnung nicht bloß vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden.⁴⁷

Dem ist insofern zuzustimmen, als in solchen Sachverhalten weder Dauerhaftigkeit noch eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Privatwohnung in Zweifel gezogen werden können. In diesen Fällen wird die Privatwohnung tatsächlich zur Geschäftseinrichtung des Unternehmens.

3.5. „Faktische“ Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Privatwohnung des Arbeitnehmers bei dauerhafter Telearbeit?

Sowohl in den VPR 2021 als auch in einigen EAS-Einzelerledigungen scheint die Finanzverwaltung an eine bestimmte Dauerhaftigkeit der Homeoffice-Tätigkeit auch eine reduzierte Prüfung der Verfügungsmacht zu knüpfen. So heißt es etwa in der EAS 3415: „Indem der Arbeitnehmer – in Abstimmung mit dem Arbeitgeber – seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß von seinem Homeoffice aus nachgeht, verschafft er dem Arbeitgeber durch die Ausübung der Tätigkeit faktische Verfügungsmacht.“⁴⁸ Auch die VPR 2021 gehen bei „ausreichender Dauerhaftigkeit“ von einer „faktischen Verfügungsmacht“ aus.⁴⁹ In der vorerst letzten EAS-Anfragebeantwortung zu Homeoffice-Betriebsstätten geht das BMF davon aus, dass grundsätzlich keine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über ein Homeoffice besteht, wenn dieser vom Arbeitnehmer nicht verlangt, dass er seine Tätigkeit dort ausübt, weil ihm beim Sitz des Arbeitgebers ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, der auch tatsächlich genutzt wird. Arbeitet der Arbeitnehmer an 2 Tagen von zu Hause aus und 3 Tage an seinem Arbeitsplatz beim Arbeitgeber, kann nach Ansicht des BMF nicht von einem „Verlangen“ ausgegangen und damit keine „faktische Verfügungsmacht“ des Arbeitgebers über das Homeoffice

⁴⁵ Insbesondere EAS 3323 vom 8.4.2013, wo es heißt: „Der Umstand, dass im vorliegenden Fall die in der Wohnung geleisteten Arbeiten rund 25 % der Gesamtarbeitszeit des Mitarbeiters des dänischen Unternehmens in Anspruch nehmen, lässt jedenfalls nicht mehr zu, von einer nur geringfügigen betrieblichen Nutzung der Wohnung zu sprechen, sodass angesichts der auf Umsatzsteigerung in Deutschland gerichteten Aktivitäten vermutlich nicht mehr von einer bloß unterstützenden Hilfstätigkeit im Sinn von Artikel 5 Abs 4 DBA-Dänemark auszugehen sein wird“ und EAS 3415 vom 27.6.2019, wonach eine 50%ige Tätigkeit im Homeoffice als nicht nur gelegentlich beurteilt werden kann.

⁴⁶ EAS 3415 v 27.6.2019.

⁴⁷ VPR 2021 idF Wartungserlass 2025, Rz 262.

⁴⁸ EAS 3415 v 27.6.2019.

⁴⁹ VPR 2021, Rz 262.

Methode	Nähere Ausführungen
	Die Ausgangsbasis für die Ermittlung des Wertbeitrages der einzelnen Pool-Teilnehmer sind die tatsächlichen direkten und indirekten Kosten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten oder zu erbringenden Leistung stehen. Die Beiträge müssen aufgrund ihres Werts im Zeitpunkt der Beitragsstellung bewertet werden (unter Berücksichtigung der Risikoteilung sowie der Art und des Umfangs der erwarteten Vorteile der Teilnehmer). Es bestehen keine Bedenken, nur die Kosten ohne Gewinnaufschlag zu verrechnen, wenn die Differenz zwischen dem Fremdvergleichswert und den Kosten vergleichsweise unerheblich ist. ²⁴

Tab 6: Oft angewandte Verrechnungspreismethoden

Neben der Auswahl der für den Sachverhalt am besten geeigneten Verrechnungspreismethode sind iZm Mobile Workforce bzw Decentralized Employees auch Überlegungen hinsichtlich eines möglichen Betriebsstättenrisikos sowie möglicher lohnsteuerrechtlicher Konsequenzen für die einzelnen Mitarbeiter anzustellen. In diesem Zusammenhang wird auf VI. „Lohnsteuerliche Aspekte bei grenzüberschreitend tätigen Mitarbeitern“ und VIII. „Betriebsstättenrisiko bei Telearbeit“ in diesem Band verwiesen.

1.6. Dokumentationsanforderungen

Im österreichischen Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (inkl Durchführungsverordnung, VPDG bzw VPDG-DV) und in den öVPR sind folgende Dokumentationsverpflichtungen festgelegt:

- § 124 der BAO bestimmt, dass derjenige, der nach Unternehmensrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern verpflichtet ist, diese Verpflichtung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen hat. Außerdem ist die Buchführungspflicht nach § 125 BAO zu beachten.
- Gem § 3 VPDG ist von Gesellschaften, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren Umsatzerlöse iHv MEUR 50 überschreiten, im darauffolgenden Jahr ein Master File und ein Local File zu erstellen.
- Wird der Schwellenwert nicht überschritten, ist von der lokalen Gesellschaft ein Master File bereitzustellen, sofern eine andere Gesellschaft innerhalb der Unternehmensgruppe aufgrund lokaler Bestimmungen zur Erstellung eines Master Files verpflichtet ist.
- Die allgemeinen Buch- und Aufzeichnungspflichten gem BAO bleiben vom VPDG bzw der VPDG-DV unberührt.
- Rz 411 öVPR hält fest, dass für Geschäftseinheiten, die die Schwellenwerte des VPDG nicht überschreiten, keine Verpflichtung besteht, bei der Verrechnungspreisdokumentation die durch das VPDG und die VPDG-DV vorgegebene Struktur nachzuvollziehen. Gleichzeitig definiert Rz 412 bestimmte Mindestinformationen, die unabhängig von der Komplexität des Sachverhalts sowie der Branche in einer Verrechnungspreisdokumentation aufgenommen werden sollten.

²⁴ öVPR, Rz 166.

Ein sorgfältiger Wirtschaftsteilnehmer wird sich, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschrift hat, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen und dementsprechend eine Entstehung einer Abgabenschuld durch Nichterfüllung der Vorschrift zu vermeiden. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen grober und nicht grober Fahrlässigkeit ist die Beantwortung der Frage, ob es sich um einen Fehler handelt, der (einem durchschnittlich ordentlichen) Geschäftsführer „niemals hätte passieren dürfen“, oder einen Fehler, der jedermann „passieren kann“ (sog Arbeitsfehler). Von grober Fahrlässigkeit kann nur in ersterem Fall gesprochen werden.²⁷

Unterschiedliche Sorgfaltsmaßstäbe ergeben sich abhängig davon, ob ein Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Angelegenheiten selbst wahrnimmt oder ob er dafür einen Steuerberater oder eine eigene mit steuerrechtlichen Angelegenheiten befassete Abteilung betraut. Bei einem geprüften Berufsvertreter werden sich die Überwachungspflichten idR auf eine Plausibilitätsprüfung der erstellten Abgabenerklärung beschränken. Liegen keine besonderen Umstände vor, dann ist der Abgabepflichtige nicht verpflichtet, eine Detailprüfung durchzuführen. Der Unternehmer wird auf die richtige und sorgfältige Erfüllung seiner Aufträge in diesem Fall vertrauen können, sofern ihm nicht besondere Umstände Anlass zu Zweifeln geben.²⁸

2.3.3. Irrtum

Ein subjektiv vorwerfbares Verhalten kommt uU dann nicht in Betracht, wenn der Abgabepflichtige im Rahmen seiner Vorstellungen im Tatzeitpunkt einem Irrtum unterlegen ist. Besondere Bedeutung kommt im Finanzstrafrecht dem sogenannten Tatbildirrtum zu, wobei ein solcher dann vorliegt, wenn nicht erkannt wird, dass ein Sachverhalt verwirklicht wurde, der einem gesetzlichen Tatbild (Finanzvergehen) entspricht.²⁹

Irrt der Abgabepflichtige darüber, dass das Steuerrecht an einen von diesem erkannten Sachverhalt bestimmte Pflichten bzw einen Steueranspruch des Staates knüpft, hat dieser fehlende Vorstellungen von der (rechtlichen) Bedeutung eines (normativen) Tatbestandsmerkmals und unterliegt folglich einem Tatbildirrtum.³⁰ Hält es der Abgabepflichtige in einem solchen Fall nicht einmal latent ernstlich für möglich, durch sein Verhalten alle objektiven Tatbestandsmerkmale eines Finanzvergehens (konkret die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht bzw die Abgabenverkürzung) zu erfüllen, könnte diesem auch kein vorsätzliches Verhalten vorgeworfen werden und eine entsprechende Bestrafung würde ausscheiden.³¹ Übrig bleibt die Frage, ob der Abgabepflichtige wegen Verwirklichung einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung zur Verantwortung gezogen werden kann. Die Beurteilung hat dabei nach den Regelungen in § 8 Abs 2 und 3 FinStrG zu erfolgen. Eine Abgrenzung dahingehend, ob der Irrtum als entschuldbar einzustufen ist, kann iZm dem Tatbildirrtum unterbleiben, da dieser nicht unter die Regelung des § 9 FinStrG fällt.³²

Neben dem Tatbildirrtum kommt im Finanzstrafrecht untergeordnet noch der Verbotsirrtum (§ 9 FinStrG) in Betracht. Dabei irrt der Abgabepflichtige, dem die Verwirklichung des Tatbildes bewusst ist, über die Rechtswidrigkeit seiner Handlung. Liegt ein solcher Verbotsirrtum vor, kann der bestehende Tatvorsatz nicht zugerechnet werden und

²⁷ *Bauer-Raschhofer/Kert*, Fahrlässigkeit – Grobe Fahrlässigkeit – Vorsatz im Finanzstrafrecht, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2023 – Die gehörige Sorgfalt im (Finanz)Strafrecht 46.

²⁸ *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 281.

²⁹ *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 534.

³⁰ *Leitner*, SWK 2016, 493 (494); *Köck/Schmitt/Djakovic*, FinStrG iF § 9 Rz 2.

³¹ *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 542.

³² *Rebisant*, ZWF 2016, 72 [73] vgl dazu auch OGH 25.3.1982, 13 Os 6/82 und OGH 28.10.2015, 13 Os 112/15; *Köck/Schmitt/Djakovic*, FinStrG iF § 9 Rz 5.

- **Abkommen mit der Türkei:**³⁴ Es bestehen ähnliche Grundstrukturen wie bei anderen Abkommen, wobei die jeweiligen Details (zB Fristlängen für Entsendungen) vom konkreten Abkommen abhängen. Dadurch lässt sich steuern, wann eine Person im türkischen oder im österreichischen System pflichtversichert bleibt.³⁵

Kein Abkommen – das Territorialitätsprinzip dominiert grundsätzlich

Besonders relevant sind Konstellationen, in denen kein bilaterales Sozialversicherungsabkommen existiert. Beispiele finden sich bei manchen Staaten in Afrika, Asien oder Südamerika. In solchen Fällen kommt rein das **nationale** Sozialversicherungsrecht beider Seiten zur Anwendung, was im äußersten Fall zur doppelten Versicherungspflicht oder – bei Fehlinterpretation – sogar zu einem fehlenden Versicherungsschutz führen kann. Es empfiehlt sich daher, vor Arbeitsaufnahmen in Staaten ohne Abkommen mit Österreich zu prüfen, ob ein zwingendes lokales Versicherungsrecht (zB lokale Krankenversicherungspflicht) existiert und wie der Status der österreichischen Versicherung – etwa im Lichte des Territorialitätsprinzips gemäß § 3 ASVG – weiterhin gehandhabt wird.³⁶

Sonderfall Vereinigtes Königreich (Brexit)

Der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU hat dazu geführt, dass das Handels- und Kooperationsabkommen zwischen UK und der EU die bisherigen EU-Koordinierungsvorschriften teilweise ersetzt. Wer nun mit Wohnsitz oder Arbeitgeber im UK über die Grenzen hinweg arbeitet, fällt zwar nicht mehr unter die VO 883/2004, profitiert aber gegebenenfalls von einem speziellen Protokoll im Rahmen des Abkommens, das die Koordinierung der sozialen Sicherheit und damit zusammenhängende Sozialversicherungsbelange betrifft.³⁷ Dieses Protokoll führt zentrale Grundprinzipien wie das der Einmalversicherung teilweise fort. Allerdings sind bestimmte Bereiche, wie etwa Pflege- und Familienleistungen, nicht mehr erfasst, und Ausnahmeanträge sind in dieser Form nicht mehr möglich. Die praktische Konsequenz: Für Betroffene ist die Lage komplexer; man muss genau prüfen, welche Regelungen das Protokoll vorgibt und ob sich daraus erhebliche Abweichungen vom bisherigen EU-System ergeben.

Krankenversicherungsaspekte

Wird in einem Drittstaat gearbeitet, stellt sich die Frage, ob Arbeitnehmer dort krankenversichert sind und zugleich in Österreich versichert bleiben können.

- **Liegt ein Abkommen vor**, so lassen sich häufig bestimmte Zeiträume als entsendeter Arbeitnehmer abdecken (zB 60 Monate bei den USA). Danach oder bei Überschreitung der Abkommengrenzen muss man sich dem lokalen System unterwerfen.
- **Ohne Abkommen** bleibt man in Österreich oft nur versichert, wenn man weiter einen inländischen Beschäftigungsort hat (nach der nationalen Auslegung des Territorialitätsprinzips gemäß § 3 ASVG). Sobald der Lebensmittelpunkt oder Schwerpunkt der Tätigkeit aus Österreich „verschoben“ wird, entfällt oftmals der österreichische Versicherungsschutz. Bei einem Wohnsitz im Ausland kann ergänzend eine S1-Bescheinigung für Krankenleistungen erforderlich sein.

³⁴ BGBl III 2000/219.

³⁵ <http://www.sozdok.at/sozdok/allgemein/startseite.xhtml>, abgerufen am 17.2.2025.

³⁶ ÖGK, Auslandstätigkeit: Wer wo versichert ist, DGservice (2025), 39.

³⁷ ÖGK, Neues Handels- und Kooperationsabkommen zwischen EU und Vereinigtem Königreich Großbritannien und Nordirland, <https://www.sozialversicherung.at/cdscontent/?contentid=10007.863574&portal=svportal>, abgerufen am 17.2.2025.