

33. Jahrgang / Jänner 2023 / Nr. 1

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Stefan Bendlinger

Betriebsstätten im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung

Permanent Establishments Under the Global Minimum Taxation

Mario Mayr

Mangelhafte Rechnung im Dreiecksgeschäft

Incorrect Invoice in a Triangular Transaction

Michael Lang

Steuerliches Sonderrecht für Auslandsbeamte

Taxation of Employees of Public-Law Entities Working Abroad

Yasmin Lawson / Stefanie Stöcklinger

Verkauf von Beteiligungen durch eine slowakische K.S.

Sale of Shares by a Slovakian K.S.

Anna Waldner / Ralf Kronberger

Entgeltliche Betriebsübergabe im europäischen Vergleich

Enterprise Transfers in Selected European Countries

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

erfolgt.¹³⁾ Um dieses Ziel zu erreichen, müsste also der Nachweis genügen, dass das Bestimmungsland von seiner Besteuerungshoheit in Kenntnis gesetzt wurde. Bereits die Kenntnis um das allfällige Bewirken eines zu steuernden Vorgangs der Verwaltung im Bestimmungsland führt mE in der Regel zu einer „Besteuerung“ iSd Art 3 Abs 8 UStG. Ob und wie der zuständige Staat von seinem Besteuerungsrecht letztlich Gebrauch macht, gehört mE nicht in den Einflussbereich des „UID-Staates“ und dient sohin auch nicht der vom EuGH geforderten Verlagerung der Besteuerung ins Bestimmungsland.

V. Fazit

- Die Rechnung im Dreiecksgeschäft muss den Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Empfängers (ab 2023: Abnehmer) enthalten.
- Eine Berichtigung der Rechnung, die zur „Heilung“ des Dreiecksgeschäfts führt, ist nicht möglich.
- Die Meldung des Dreiecksgeschäfts in der Zusammenfassenden Meldung ist unverändert eine (bloß) formelle Voraussetzung.
- Die durch das AbgÄG 2022 vorgenommene Adaptierung der Dreiecksgeschäftsregelung wirkt sich nicht auf die gegenständlichen Fragen aus.

Literaturhinweis: Dieses Urteil und die Novellierung der Regelung des Dreiecksgeschäfts ab 2023 werden in der im Frühjahr erscheinenden überarbeiteten 3. Auflage des SWK-Spezials Mayr/Weinzierl, Reihen- und Dreiecksgeschäfte, detailliert besprochen.

¹³⁾ Vgl. EuGH 22. 4. 2010, X und Facet BV/Facet Trading BV, C-536/08 und C-539/08, Rn 30 mwN.

Michael Lang*)

Steuerliches Sonderrecht für Dienstnehmer von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ausländischem Dienstort und für deren Angehörige

SPECIAL TAX PROVISIONS FOR EMPLOYEES OF PUBLIC-LAW ENTITIES WORKING ABROAD AND FOR THEIR DEPENDENTS

Special provisions regarding the tax treatment of Austrian citizens who work for an Austrian public-law entity abroad as well as the tax treatment of their spouses and their underage children have led to many open questions. Not only does the taxation of these persons' global income appear to lack legal justification, particularly the inclusion of only the aforementioned dependents seems to lead to arbitrary results. *Michael Lang* analyzes and comments on the provision in question.

I. Die Fiktion des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nach § 26 Abs 3 BAO

§ 26 Abs 1 und 2 BAO definiert die insbesondere für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht maßgebenden Begriffe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Mag. Severin Schragl danke ich für die kritische Diskussion des Manuskripts und für die Unterstützung bei der Literaturrecherche.

Die Definition des § 26 Abs 2 BAO wird – sprachlich im Wege einer Fiktion¹⁾ – durch § 26 Abs 3 BAO erheblich erweitert:

„In einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), werden wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben. Das gleiche gilt für deren Ehegatten, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und für deren minderjährige Kinder, die zu ihrem Haushalt gehören.“

§ 26 Abs 3 Satz 1 BAO stellt bei den Personen mit Dienstort im Ausland auf die Staatsangehörigkeit ab. Gefordert ist weiters ein Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff des „Auslandsbeamten“ ist weit: Das Dienstverhältnis kann öffentlich-rechtlich oder vertraglich begründet sein.²⁾ Ursprünglich war der Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf österreichische Staatsbürger mit Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft beschränkt. Mit der BAO-Novelle BGBl 1988/412 wurde das Wort „Gebietskörperschaft“ durch „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ ersetzt. Im Blickwinkel stand den Gesetzesmaterialien zufolge vor allem die damalige Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft.³⁾ Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift geht aber weit über Mitarbeiter der heutigen Wirtschaftskammer hinaus.⁴⁾ Als Körperschaften des öffentlichen Rechts kommen gesetzliche Interessenvertretungen wie zB die Apothekerkammer, die Österreichische Ärztekammer und die Ärztekammern in den Bundesländern, die Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte sowie die Kammern für Arbeiter und Angestellte auf Länderebene, die Landarbeiterkammern, die Österreichische Hochschülerinnen- und Hochschülerschaft sowie die Hochschülerinnen- und Hochschülerschaften an den einzelnen Universitäten in Betracht. Weitere Anwendungsbeispiele sind die verschiedenen Sozialversicherungsträger, die Universitäten nach dem UG, die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften – daher auch sämtliche Einrichtungen der katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind und eigene Rechtspersönlichkeit haben, wie Pfarren oder die Caritas –, öffentlich-rechtliche Stiftungen wie der ORF, Anstalten des öffentlichen Rechts wie die Bundesmuseen oder die Österreichische Nationalbibliothek oder politische Parteien.⁵⁾

Es kommt nicht darauf an, ob der österreichische Staatsbürger mit Dienstort im Ausland vor Begründung des Dienstverhältnisses mit der Körperschaft des öffentlichen Rechts jemals einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt hat: Selbst wenn diese Person niemals in Österreich gelebt oder gearbeitet hat, bewirkt das Dienstverhältnis mit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.⁶⁾ Entscheidend ist dabei aber der Dienstort *im Ausland*, wobei sich der Dienstort bei einer Gebietskörperschaft nach deren dienstrechtlichen Vorschriften richtet.⁷⁾

¹⁾ Dazu VwGH 22. 3. 2006, 2002/13/0004; 11. 12. 2019, Ro 2018/13/0008; weiters *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I (2021) § 26 BAO Rz 7; *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021) § 92 Rz 2; *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar² (2019) Art 19 Rz 68; *Jakom/Marschner*, EStG¹⁵ (2022) § 1 Rz 53.

²⁾ *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021) § 92 Rz 1.

³⁾ AB 688 BlgNR 17. GP, 1.

⁴⁾ *Ellinger*, BAO-Novelle 1988, ÖStZ 1989, 50; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer: Kommentar (55. Lfg, 2013) § 3 Rz 16; vgl aber *Tanzer/Unger*, Einführung in das Recht der BAO (2021) 62, nach denen diese Vorschrift „vor allem für im Ausland tätige Beamte und Angestellte im diplomatischen Dienst Bedeutung“ hat.

⁵⁾ Dazu und zu anderen Beispielen Körperschaften öffentlichen Rechts *Huemer*, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen (1996) 60; *Hohenwarter-Mayr* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ (2022) § 1 Rz 69 ff.

⁶⁾ Ähnlich auch *Huemer*, Unbeschränkte Steuerpflicht, 58 f.

⁷⁾ VwGH 11. 12. 2019, Ro 2018/13/0008, Rz 25, wonach die Fiktion des § 9a BDG auch für § 26 Abs 3 BAO maßgebend ist.

Bei anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts sind deren interne Regeln sinn- gemäß heranzuziehen. Personen mit Dienstort *im Inland* sind nicht von § 26 Abs 3 BAO erfasst: Wohnen diese Personen im Ausland und pendeln sie beispielsweise regelmäßig zu ihrer inländischen Dienststelle bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts, ist denk- bar, dass sie im Inland weder einen Wohnsitz nach § 26 Abs 1 BAO noch einen gewöhn- lichen Aufenthalt nach § 26 Abs 2 BAO begründen. Für sie kommt auch § 26 Abs 3 BAO nicht zum Tragen.

Ehegatten von Personen, deren gewöhnlicher Aufenthalt nach der Legalfiktion des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO in Österreich ist, sowie deren minderjährige Kinder haben nach § 26 Abs 3 Satz 2 BAO ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben und die Kinder zu ihrem Haushalt gehören. Die Staatsbürgerschaft spielt bei Ehegatten und Kindern keine Rolle. *Ritz/Koran* zufolge greift diese Regelung nur in jenen Fällen, in denen der Ehegatte oder die Kinder den inländi- schen Wohnsitz aufgegeben haben.⁹⁾ Eine derartige Einschränkung kann der Vorschrift allerdings nicht entnommen werden. Auch für § 26 Abs 3 Satz 2 BAO gilt, dass diese Per- sonen niemals in Österreich gelebt oder gearbeitet haben müssen. Verhehlicht sich der Dienstnehmer der Körperschaft des öffentlichen Rechts mit österreichischer Staatsange- hörigkeit und Dienstort im Ausland während seiner Tätigkeit im Ausland, dann hat der aus dem Ausland stammende Ehegatte den gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich, sobald die beiden Ehegatten im Ausland in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben.⁹⁾

Die aus § 14 Abs 2 StAnpG 1934 entnommene Regelung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO hatte offenbar das traditionelle Familienbild vor Augen, nach dem der im Ausland ar- beitende Dienstnehmer dort mit dem Ehegatten und den gemeinsamen Kindern in einer Haushaltsgemeinschaft lebt. Dementsprechend kommt es angesichts heute häufiger vorkommender komplexerer familiärer Konstellationen zu Auslegungsproblemen. Dem Wortlaut nach unklar ist nämlich, um wessen minderjährige Kinder es sich handeln muss. Das Possessivpronomen „*deren*“ vor der Wortfolge „*minderjährige Kinder*“ in § 26 Abs 3 Satz 2 BAO lässt sich auf die in Satz 1 angesprochenen Dienstnehmer der Körperschaft des öffentlichen Rechts beziehen, was aber Personen, bei denen es sich ausschließlich um Kinder des Ehegatten handelt, die dieser in die Ehe und in den gemeinsamen Haus- halt mitbringt, von der Subsumtion unter § 26 Abs 3 Satz 2 BAO ausschließen würde. Bezieht man hingegen das Wort „*deren*“ auf die im ersten Teil des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO genannten Ehegatten, wären nur Kinder des Ehegatten, nicht aber aus einer anderen Be- ziehung stammende Kinder des Dienstnehmers selbst erfasst. Als dritte Variante kann das Wort „*deren*“ mit den im Nebensatz des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO angesprochenen „*Eheleute[n]*“ in Verbindung zu verstehen sein und somit gemeinsame Kinder beider Ehegatten erfassen. Dies wirft dann aber die Frage auf, wie mit Personen zu verfahren ist, bei denen es sich nicht um die gemeinsamen Kinder beider Eheleute handelt. Die nach all diesen Deutungen von ihren Konsequenzen her fragwürdigen Differenzierungen lassen sich vermeiden, wenn man als Kinder der „*Eheleute*“ ebenso Kinder eines der beiden Ehegatten alleine versteht. Will man aber auch im gemeinsamen Haushalt des Dienstnehmers lebende minderjährige Kinder von nicht oder nicht mehr verheirateten Dienstnehmern oder aber von Dienstnehmern, die nicht oder nicht mehr mit ihrem Ehe- gatten in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, von § 26 Abs 3 Satz 2 BAO erfasst sehen, muss man *zumindest in diesem Fall* das Possessivpronomen „*deren*“ auf den unter § 26 Abs 3 Satz 1 BAO fallenden Dienstnehmer beziehen.

Nach § 26 Abs 3 Satz 1 BAO werden die von dieser Vorschrift erfassten „*Auslandsbe- amten*“ sowie die in § 26 Abs 3 Satz 2 BAO angesprochenen in dauernder Haushalts-

⁹⁾ *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 26 Rz 26.

⁹⁾ Vgl aber *Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 4 Rz 14, die von „*mitgereisten Familien- angehörigen*“ sprechen.

gemeinschaft lebenden Ehegatten und minderjährigen Kinder „wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben“. Es handelt sich somit um einen Verweis auf die Rechtsfolgen des § 26 Abs 2 BAO. Die in § 26 Abs 2 letzter Satz BAO enthaltene Ermächtigung des BMF, „von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt“, bietet die Grundlage, den Anwendungsbereich des § 26 Abs 2 BAO einzuschränken, und gilt daher nicht auch für die Fälle des § 26 Abs 3 BAO. Ebenso wenig kann ein auf Grundlage des § 26 Abs 2 letzter Satz BAO ergangener Bescheid von der Anwendung des § 26 Abs 3 BAO dispensieren.

Die Konsequenzen der Fiktion des § 26 Abs 3 BAO ergeben sich insbesondere aus § 1 Abs 2 EStG: Diese Personen unterliegen in Österreich der unbeschränkten Einkommensteuerverpflichtung. Die von § 26 Abs 3 Satz 1 BAO erfassten Dienstnehmer von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit österreichischer Staatsbürgerschaft und Dienstort im Ausland und deren im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten und minderjährigen Kinder haben daher – wenn nicht eine der noch zu besprechenden Ausnahmen zum Tragen kommt – ihr gesamtes Welteinkommen in Österreich zu versteuern.

Auf den gewöhnlichen Aufenthalt – wie er in § 26 Abs 2 und 3 BAO definiert ist – kommt es aber auch außerhalb des Abgabenrechts an: Nach § 2 Abs 1 FLAG haben unter weiteren Voraussetzungen „Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben“, Anspruch auf Familienbeihilfe. Die Maßgeblichkeit der Regelungen der in der BAO enthaltenen Definition für die Familienbeihilfe ergibt sich aus § 2 lit a Z 1 BAO, wonach die Bestimmungen der BAO auch in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden Beihilfen gelten.¹⁰⁾ Darüber hinaus wird in § 53 Abs 5 FLAG unmittelbar auf § 26 Abs 3 BAO verwiesen.¹¹⁾

Auch im Bereich des Abgabenrechts kann sich die mit dem gewöhnlichen Aufenthalt verbundene unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich für die von § 26 Abs 3 BAO erfassten Steuerpflichtigen zu deren Gunsten auswirken: Geht man davon aus, dass § 26 Abs 3 BAO die Ansässigkeit iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften in Österreich begründet,¹²⁾ hat dies zur Konsequenz, dass diese Personen in den Anwendungsbereich österreichischer DBA fallen. Dies hat insbesondere dann Vorteile, wenn sie Drittstaatseinkünfte beziehen und nach § 26 Abs 1 und 2 BAO in Österreich sonst keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben und der Staat des Dienstorts über kein oder kein derart dichtes Abkommensnetz verfügt. Wenn jedoch

¹⁰⁾ *Hebenstreit/Lenneis/Reinalter in Lenneis/Wanke*, FLAG² (2020) § 2 Rz 1.

¹¹⁾ § 53 Abs 5 Satz 2 FLAG lautet wie folgt: „Ab 1. Jänner 2019 ist für Leistungen nach diesem Bundesgesetz § 26 Abs. 3 BAO nur für Personen mit Dienstort im Ausland, die im Auftrag einer Gebietskörperschaft tätig werden, sowie für deren Ehegatten und Kinder anwendbar.“ Der Verweis ist somit einerseits auf Gebietskörperschaften eingeschränkt, andererseits sind Ehegatten und Kinder erwähnt, obwohl diese Personen ohnehin von § 26 Abs 3 Satz 2 BAO selbst erfasst sind. Offenbar wurde dies für erforderlich erachtet, um zu verdeutlichen, dass nur Ehegatten und Kinder von Personen, die im Auftrag einer Gebietskörperschaft tätig sind, gemeint sind. In Hinblick auf Ehegatten und Kinder enthält der Wortlaut des § 53 Abs 5 Satz 2 FLAG allerdings weder eine Einschränkung auf den gemeinsamen Haushalt noch – bei den Kindern – auf die Minderjährigkeit. Diese Einschränkungen könnten sich allerdings durch den Verweis auf § 26 Abs 3 BAO ergeben. Dafür spricht, dass es bei dieser durch einen Abänderungsantrag in § 53 FLAG eingefügten Vorschrift vor allem darum ging, das „Vorliegen eines Auftrages einer Gebietskörperschaft“ zur Voraussetzung zu machen, um „die Anwendung des § 26 Abs. 3 BAO zu bewirken“ (AB 290 BlgNR 24. GP, 1).

¹²⁾ So *Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 68; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 (47. Lfg, 2022) Art 4 Rz 7; *Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 4 Rz 7; zweifelnd *Staringer*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 79. Zieht man auch nicht ortsbezogene Kriterien für Zwecke der Ansässigkeit nach Art 4 Abs 1 OECD-MA heran, lässt sich die Abkommensberechtigung von Personen, deren Steuerpflicht sich aus § 26 Abs 3 BAO ergibt, ebenfalls begründen (so *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht [2013] 223).

im Staat des Dienstorts aufgrund diplomatischer Privilegien oder ähnlicher Regelungen weitreichende Ausnahmen von der Steuerpflicht bestehen, wird dort schon aus diesem Grund keine Abkommensberechtigung aufgrund der Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften bestehen, selbst wenn dieser Staat zahlreiche DBA abgeschlossen hat.¹³⁾

II. Auslandsbeamte nach § 92 EStG

Die Bedeutung des § 26 Abs 3 BAO liegt aber auch darin, dass einzelne Vorschriften des EStG an diese Vorschrift anknüpfen. Die in § 92 Abs 1 EStG enthaltenen Regelungen für „Auslandsbeamte im Sinne des § 26 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung“ sind dabei weniger relevant: Die dort vorgesehene Anwendung der §§ 33 und 66 bis 68 EStG ergibt sich bereits daraus, dass alle Personen mit gewöhnlichem Aufenthalt im Inland – und folglich auch aufgrund der Legalfiktion des § 26 Abs 3 BAO – der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und daher die genannten Vorschriften schon deshalb maßgebend sind. Normative Wirkung entfaltet § 92 EStG hingegen insoweit, als diese Regelung den Arbeitgeber zur Ausstellung einer „amtliche[n] Bescheinigung“ über „die für die Anwendung dieser Bestimmungen maßgebenden Verhältnisse“ verpflichtet.¹⁴⁾

Darüber hinaus ist in § 92 Abs 2 EStG die Finanzamtszuständigkeit zur Erlassung von Freibetragsbescheiden gesondert geregelt.¹⁵⁾ Nach der von Ebner vertretenen Auffassung ist für die Erlassung von Freibetragsbescheiden das Finanzamt des Arbeitgebers zuständig, sofern nicht der Auslandsbeamte seinen inländischen Wohnsitz beibehalten hat.¹⁶⁾ Der Vorrang des inländischen Wohnsitzes ergab sich früher aus der Vorschrift des § 57 Abs 3 BAO, wonach hinsichtlich „der im § 26 Abs 3 genannten Personen, die im Inland keinen Wohnsitz haben, das für den Auslandsbeamten zuständige Finanzamt der Betriebsstätte (Abs. 1) für die Amtshandlungen örtlich zuständig [ist], die ansonsten nach Abs. 1 dem Wohnsitzfinanzamt obliegen würden“.¹⁷⁾ Auch nach der Stammfassung des § 20 AVOG 2010 war das Wohnsitzfinanzamt „das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) hat“.¹⁸⁾ Die Rechtslage hat sich aber mittlerweile geändert: Nunmehr ergibt sich aus § 60 BAO die umfassende Zuständigkeit des Finanzamts Österreich, in die auch die von § 26 Abs 3 BAO erfassten Steuerpflichtigen fallen. § 92 Abs 2 EStG ist demgegenüber eine Sondervorschrift, die nur die Erlassung von Freibetragsbescheiden nach §§ 63 f EStG regelt.

Der – allerdings zu § 3 Abs 1 Z 8 EStG ergangenen – Rechtsprechung des VwGH zufolge besteht der Zweck des § 26 Abs 3 BAO darin, „bei Auslandsbeamten, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, einen gewöhnlichen Aufenthalt zu fingieren, um eine unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 341)“, wobei der Gerichtshof dennoch zum Ergebnis gelangt, „dass das Fehlen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine Voraussetzung für die Befreiung der Zulagen gemäß § 21 GehaltsG ist. Es ist allein darauf abzustellen, ob der zulagenempfangende Beamte seinen Dienstort in Bezug auf das die Dienstbezüge auslösende Dienstverhältnis im Ausland hat.“¹⁹⁾ Ein Anhaltspunkt für die

¹³⁾ Huemer, Unbeschränkte Steuerpflicht, 105; so auch EAS 3341 vom 29. 11. 2022, wo allerdings unter Berufung auf VwGH 29. 1. 1965, 0202/63, fälschlicherweise davon ausgegangen wird, dass der Verlust der Ansässigkeit auch zur beschränkten Steuerpflicht führt.

¹⁴⁾ Vgl Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (22. Lfg, 2021) § 92 Rz 3, der auf die Verpflichtung der Körperschaft des öffentlichen Rechts hinweist.

¹⁵⁾ Dazu Fellner in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer (26. Lfg, 2001) § 92 Rz 1.

¹⁶⁾ Jakom/Ebner, EStG¹⁵, § 92 Rz 1.

¹⁷⁾ Fassung BGBl 1988/412.

¹⁸⁾ Fassung BGBl I 2010/9.

¹⁹⁾ VwGH 11. 12. 2019, Ro 2018/13/0008.

Subsidiarität des § 26 Abs 3 BAO könnte die dieser Vorschrift zugrunde liegende Gesetzestechnik sein, wonach für die von ihr erfassten „Auslandsbeamten“ ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland fingiert wird: Die mit dem gewöhnlichen Aufenthalt nach § 26 Abs 2 BAO verbundenen Rechtsfolgen werden auf „Auslandsbeamte“ erstreckt. Dies könnte den Schluss zulassen, dass von dieser Vorschrift nur Personen erfasst sind, die nicht schon nach § 26 Abs 2 BAO ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Für die Subsidiarität des § 26 Abs 3 BAO gegenüber der Wohnsitzdefinition des § 26 Abs 1 BAO fehlt hingegen jeder Anhaltspunkt. Auch die Reihenfolge der Absätze bringt keinen Vorrang der in § 26 Abs 1 BAO geregelten Definition zum Ausdruck, zumal sich der Wohnsitz nach § 26 Abs 1 BAO und der gewöhnliche Aufenthalt nach § 26 Abs 2 BAO ebenso wenig gegenseitig ausschließen. In der Praxis kommt es sogar häufig vor, dass Steuerpflichtige Wohnsitz *und* gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.²⁰⁾ Wenn aber die Subsidiarität des § 26 Abs 3 BAO gegenüber § 26 Abs 1 BAO nicht in Betracht kommt, ist auch nicht anzunehmen, dass nur jene „Auslandsbeamte“ von § 26 Abs 3 BAO erfasst sind, die – unabhängig davon, ob sie einen inländischen Wohnsitz haben – ihren gewöhnlichen Aufenthalt nicht schon nach § 26 Abs 2 BAO im Inland haben. Der Umstand, dass § 26 Abs 3 BAO als Legalfiktion konzipiert ist, muss auch gar nicht zur Konsequenz haben, dass nur die nicht von § 26 Abs 2 BAO erfassten Personen unter den dritten Absatz dieser Vorschrift fallen: Die Rechtsfolgen beider Vorschriften sind identisch, sodass auch nichts gegen die Annahme spricht, dass Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt nach § 26 Abs 2 BAO im Inland haben, dennoch auch als „Auslandsbeamte“ nach § 26 Abs 3 BAO in Betracht kommen. Überschneidungen zwischen den Anwendungsbereichen dieser beiden Absätze werden in der Praxis zwar seltener sein. Wenn „Auslandsbeamte“ zu ihrem ausländischen Dienstort pendeln, sich jedoch sonst im Inland unter Umständen aufhalten, die erkennen lassen, dass sie dort nicht nur vorübergehend verweilen, können sie aber die Definitionen beider Vorschriften erfüllen.²¹⁾

Somit sind die in § 92 Abs 2 EStG angesprochenen Freibetragsbescheide für „Auslandsbeamte“ generell von dem für den Arbeitgeber zuständigen Finanzamt zu erlassen. Körperschaften des öffentlichen Rechts fallen gemäß § 61 Abs 1 Z 2 BAO in die Zuständigkeit des Finanzamts für Großbetriebe, wenn die in den beiden zuletzt abgegebenen Steuererklärungen gemäß § 21 Abs 4 UStG erklärten Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG jeweils mehr als 10 Mio Euro überschritten haben. In diesen Fällen ist das Finanzamt für Großbetriebe das für den Arbeitgeber zuständige Finanzamt, sonst das Finanzamt Österreich. Unabhängig davon, ob der „Auslandsbeamte“ nach wie vor einen Wohnsitz im Inland hat oder früher hatte, ist das für den Arbeitgeber zuständige Finanzamt zur Erlassung der Freibetragsbescheide zuständig.

III. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 8 EStG

Von größerer Bedeutung sind hingegen die in § 3 Abs 1 Z 8 und 9 EStG vorgesehenen Steuerbefreiungen, die für „Auslandsbeamte[n] (§ 92)“ zum Tragen kommen, und die auf diese Weise letztlich mittelbar auf den § 26 Abs 3 BAO verweisen. Nach § 3 Abs 1 Z 8 EStG sind von der Einkommensteuer befreit:

„Bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 314/1992, sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.“

²⁰⁾ So schon Oermann, *Gewöhnlicher Aufenthalt – Grundgedanken zu § 14 Abs 1 u. 2 des Steueranpassungsgesetzes*, Deutsche Steuerzeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1937, 253 (260).

²¹⁾ Anderer Ansicht Huemer, *Unbeschränkte Steuerpflicht*, 58.

Wie bereits dargelegt geht der VwGH „für Zwecke des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 davon [aus], dass das Fehlen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine Voraussetzung für die Befreiung der Zulagen gemäß § 21 GehaltsG ist. Es ist allein darauf abzustellen, ob der Zulagenempfangende Beamte seinen Dienstort in Bezug auf das die Dienstbezüge auslösende Dienstverhältnis im Ausland hat. Dabei ist auf die dienstrechtlichen Bestimmungen abzustellen.“²²⁾ Dieser Auffassung ist zuzustimmen, zumal das vom VwGH gesehene Spannungsverhältnis zum Zweck des § 26 Abs 3 BAO, der seiner Auffassung nach „darin besteht, bei Auslandsbeamten, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, einen gewöhnlichen Aufenthalt zu fingieren, um eine unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 341)“²³⁾ gar nicht vorhanden ist: Die oben angestellten Überlegungen haben deutlich gemacht, dass die Subsidiarität des § 26 Abs 3 BAO gegenüber dem Wohnsitz des § 26 Abs 1 BAO und dem gewöhnlichen Aufenthalt des § 26 Abs 2 BAO nicht überzeugend begründet werden kann.

Auslegungsprobleme hat der auf den ersten Blick als statisch erscheinende Verweis auf das Gehaltsgesetz in der Fassung der 53. GehG-Novelle verursacht, der aber nach herrschender Auffassung dynamisch zu verstehen ist:²⁴⁾ Im Rahmen der 53. GehG-Novelle wurde nämlich – und zwar erst im Rahmen der Beratungen im Verfassungsausschuss²⁵⁾ – § 3 Abs 1 Z 8 EStG selbst geändert, um sicherzustellen, dass die damals neu in § 21 GehG geregelten Zulagen und Zuschüsse jedenfalls auch von der Steuerbefreiung umfasst sind. Daher weist § 3 Abs 1 Z 8 EStG seitdem ausdrücklich auf diese Novelle hin. Mit dieser etwas unglücklichen Regelungstechnik sollte aber nicht verhindert werden, dass die Steuerbefreiung auch künftige Änderungen des § 21 GehG umfasst. Die Vorschrift des § 110 EStG, wonach Verweise auf andere Bundesgesetze „in ihrer jeweils geltenden Fassung“ zu verstehen sind, wurde nicht ausgehebelt.

§ 3 Abs 1 Z 8 EStG befreit auch „dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts“. Unter derartige „Dienst(Besoldungs)ordnungen“ können – wie zB bei den Universitäten nach § 6 UG – auch Kollektivvertragsregelungen fallen, ebenso aber Betriebsvereinbarungen oder innerbetriebliche Regelungen, die für bestimmte Gruppen von Dienstnehmern einseitig vom Arbeitgeber erlassen wurden. Lediglich dann, wenn die Zulagen und Zuschüsse aufgrund einer bloßen Einzelfallentscheidung des Arbeitsgebers gewährt werden, greift die Steuerbefreiung nicht. Fraglich könnte sein, ob die Existenz einer zwar nicht kundgemachten, aber dennoch bestehenden „Dienst(Besoldungs)ordnung“ angenommen werden kann, wenn allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern in insoweit einheitlich formulierten arbeitsvertraglichen Regelungen Zulagen und Zuschüsse zuerkannt werden.

Als „gleichartig“ gelten „Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub“. Darüber hinaus bildet § 21 GehG in der jeweils geltenden Fassung den Vergleichsmaßstab. Diese Vorschrift verweist wiederum auf die §§ 21a bis 21h GehG. Die dort vorgesehenen Zulagen und Zuschüsse sind – wenn sie in einer „Dienst(Besoldungs)ordnung“ der Körperschaft des öffentlichen Rechts geregelt sind – auch dann steuerfrei, wenn die Regelungen des GehG auf diese Arbeitnehmer nicht unmittelbar anwendbar sind.

IV. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG

Eine weitere Steuerbefreiung normiert § 3 Abs 1 Z 9 EStG für jene „Einkünfte von Auslandsbeamten (§ 92), die in dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet

²²⁾ VwGH 11. 12. 2019, Ro 2018/13/0008.

²³⁾ VwGH 11. 12. 2019, Ro 2018/13/0008.

²⁴⁾ Fröhlich, Steuerfreie Zulagen von Auslandsbeamten und damit zusammenhängende Werbungskosten, UFSjournal 2009, 364 (365); auch UFSI 21. 7. 2009, RB/0792-I/07.

²⁵⁾ AB 543 BlgNR 18. GP, 3.

sie ihren Dienstort haben; dies gilt nicht für Einkünfte gemäß § 98.“ Wiederum sind die Steuerpflichtigen angesprochen, die Dienstnehmer einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und österreichische Staatsangehörige sind und ihren Dienstort im Ausland haben. Fraglich ist, ob die in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten und minderjährige Kinder auch von der Steuerbefreiung umfasst sind. § 3 Abs 1 Z 9 EStG spricht von „Auslandsbeamten (§ 92 EStG)“ und § 92 EStG wiederum von „Auslandsbeamte[n] im Sinne des § 26 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung“, ohne dies auf einen der beiden Sätze des § 26 Abs 3 BAO einzuschränken. In § 26 Abs 3 BAO kommt der Ausdruck „Auslandsbeamte“ allerdings nur als Klammerausdruck in § 26 Abs 3 Satz 1 BAO vor, als gemeinsame Bezeichnung für alle in „einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende[n] österreichische[n] Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben“. Wenn der in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebende Ehegatten und Kinder ansprechende § 26 Abs 3 Satz 2 BAO mit der Formulierung „Das gleiche gilt“ eingeleitet wird, hat dies jedenfalls zur Folge, dass die mit dem gewöhnlichen Aufenthalt nach dieser Vorschrift verbundenen Rechtsfolgen auch für diese Personen zum Tragen kommen. Sie werden aber deshalb nicht unbedingt auch selbst zu „Auslandsbeamte[n]“. In Hinblick auf § 92 EStG stellt sich die Frage nicht, ob auch Ehegatten und minderjährige Kinder als Auslandsbeamte gelten. Denn dort geht es nur um die Arbeitnehmer selbst: Der geforderte Nachweis der maßgebenden Verhältnisse durch eine von der Körperschaft des öffentlichen Rechts auszustellende Bescheinigung verdeutlicht, dass von § 92 EStG nur die unter § 26 Abs 3 Satz 1 BAO fallenden Personen als „Auslandsbeamte“ angesprochen sind.²⁶⁾ Da § 3 Abs 1 Z 8 und 9 EStG „Auslandsbeamte (§ 92)“ tatbestandlich erfassen, spricht somit viel dafür, dass nur die unter § 26 Abs 3 Satz 1 BAO subsumierten Dienstnehmer der Körperschaften des öffentlichen Rechts unter diese Steuerbefreiungen fallen und die in § 26 Abs 3 Satz 2 BAO geforderte Gleichbehandlung von in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten und minderjährigen Kindern nicht auch für die beiden Steuerbefreiungen gilt.

Die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG kennt eine wesentliche Ausnahme: Die Vorschrift „gilt nicht für Einkünfte gemäß § 98“. Mayr/Hayden kritisieren diese Ausnahme als „unverständlich: Der Auslandsbeamte ist kraft der Fiktion des § 26 Abs 3 BAO unbeschränkt steuerpflichtig und hat daher keine Einkünfte nach § 98.“²⁷⁾ Gemeint ist aber offenkundig, dass die Einkünfte, die bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nach § 98 EStG steuerpflichtig wären, bei „Auslandsbeamten“ jedenfalls der österreichischen Besteuerung unterliegen. Die Regelungstechnik ist ähnlich jener des § 1 Abs 4 EStG, nach dem die unter diese Vorschrift fallenden Steuerpflichtigen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, „soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben“. Mayr/Hayden bemängeln auch, dass es „um Zahlungen aus öffentlichen Kassen [geht], die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen; sie wären daher – jedenfalls bei einer wörtlichen Auslegung – von der Befreiung ausgenommen.“²⁸⁾ Tatsächlich unterliegen „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden“, dem § 98 Abs 1 Z 4 EStG und sind damit nicht nach § 3 Abs 1 Z 9 EStG befreit. Nach Schmidjell-Dommes sind allerdings öffentliche Kassen iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG nur die Kassen von inländischen Gebietskörperschaften.²⁹⁾ Anwendbar bleibt daher die Befreiung für die von „Auslandsbeamten“ erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die

²⁶⁾ Zur Ausstellung durch die Körperschaft des öffentlichen Rechts vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (22. Lfg, 2021) § 92 Rz 3.

²⁷⁾ Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg, 2016) § 3 Rz 68.

²⁸⁾ Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg, 2016) § 3 Rz 68.

²⁹⁾ Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 19 Rz 67; Jakom/Marschner, EStG¹⁵, § 98 Rz 83, beide unter Berufung auf VwGH 20. 9. 1983, 83/14/0002, wobei dieses Erkenntnis des VwGH nicht zu § 98 Abs 1 Z 4 EStG, sondern zur seinerzeitigen Vorschrift des § 26 Z 6 EStG ergangen ist. Anderer Ansicht EAS 3015 vom 18. 11. 2008, wonach als öffentliche Kassen nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG auch Univer-

bei anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts als Gebietskörperschaften beschäftigt sind. Allerdings ist in diesen Fällen jener Teil des Tatbestands des § 98 Abs 1 Z 4 EStG zu beachten, der auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzielt, die „im Inland [...] verwertet wird oder worden ist“. Schmidjell-Dommes zufolge spricht die Vermutung für eine Verwertung nichtselbständiger Arbeit im Inland, wenn ein inländischer Arbeitgeber besteht oder bestanden hat.³⁰⁾ Bei diesen anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts handelt es sich um inländische Arbeitgeber, sodass nach der von Schmidjell-Dommes vertretenen Auffassung diese Vermutung zum Tragen kommt. Angesichts des unbestimmten Verwertungstatbestands – gefordert ist, dass die nichtselbständige Arbeit „zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist“ – ist völlig unklar, wie sich eine solche Vermutung – wenn man sie denn akzeptiert – widerlegen lässt.³¹⁾ In den – wie auch immer umrissenen – Fällen, in denen der Verwertungstatbestand bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von „Auslandsbeamten“, die bei anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts als Gebietskörperschaften beschäftigt sind, nicht greift, bleibt Raum für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG.

„Auslandsbeamte“ können aber neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die sie aus ihrem Dienstverhältnis mit der Körperschaft des öffentlichen Rechts beziehen, auch zusätzliche Einkünfte haben. Aufgrund der Fiktion des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO unterliegen sie damit ebenso der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Angesichts der in § 3 Abs 1 Z 9 EStG normierten Ausnahme von der Befreiung für Einkünfte nach § 98 EStG betrifft die Steuerpflicht vor allem Einkünfte aus Quellen im Staat des Dienstorts und Drittstaaten. Mit ihren nach Maßgabe des § 98 EStG erzielten Inlandseinkünften können „Auslandsbeamte“ hingegen nicht von der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG profitieren.

Die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG steht in allen genannten in Betracht kommenden Konstellationen aber unter der Bedingung, dass die Einkünfte dieser „Auslandsbeamten“ in „dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet sie ihren Dienstort haben“. Die Befreiungsvorschrift enthält somit eine „Subject-to-Tax-Klausel“. Auf die Höhe der Steuer kommt es nicht an. Schon eine geringfügige Steuer reicht, um diese Befreiung anwenden zu können. Zieht man – mit Schilcher³²⁾ – die Parallele zur Vorschrift des § 2 Abs 3 EStG, in der von den Einkünften, die der Einkommensteuer „unterliegen“, die Rede ist, ist auch nicht erforderlich, dass im Ausland tatsächlich Steuer gezahlt wird. Entfällt die ausländische Steuer, etwa weil ein Verlust entsteht oder Verluste aus anderen Perioden vor- oder rückgetragen werden, können die Einkünfte dennoch dort der Besteuerung „unterliegen“. Dies gilt wohl auch dann, wenn die ausländischen Steuervorschriften – selbst falls dies aus vom Steuerpflichtigen zu verantwortenden Gründen erfolgt – im konkreten Fall nicht angewendet werden. Denn die fehlende tatsächliche Erhebung der Steuer würde auch für Zwecke des § 2 Abs 3 EStG nichts daran ändern, dass die Einkünfte der Steuer „unterliegen“. ³³⁾

sitäten in Betracht kommen: Nach „Auffassung des BM für Finanzen hat das Universitätsgesetz 2002 (BGBl. I Nr. 120/2002), mit dem den Universitäten die Vollrechtsfähigkeit als Körperschaften öffentlichen Rechts zugesprochen worden ist, nicht bewirkt, dass damit die von ihnen ausgezahlten Bezüge nicht mehr als aus ‚öffentlichen Kassen‘ stammend anzusehen sind“.

³⁰⁾ Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 19 Rz 67.

³¹⁾ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken in Hinblick auf den Verwertungstatbestand näher Lang, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356 (359 ff).

³²⁾ Schilcher, Subject-to-tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis (2004) 58.

³³⁾ § 9 Abs 1 dRESTG 1925/26 sah bereits vor, dass die Einkünfte außer Ansatz bleiben, „die in dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet diese Steuerpflichtigen ihren dienstlichen Wohnsitz haben“. In den Vorläuferregelungen dazu war hingegen noch von den Staats- und Rechtsbeamten und Offizieren, welche ihren dienstlichen Wohnsitz im Auslande haben und „im Auslande zu entsprechenden direkten Staatssteuern herangezogen werden“, die Rede (vgl zB § 6 Z 4 prESTG 1891, ähnlich § 2 Abs 1

Anders ist dies aber bei Steuerbefreiungen nach den im Ausland anwendbaren Regelungen.³⁴⁾

Eine Steuerbefreiung im Staat des Dienstorts kann sich auch aus einem zwischen Österreich und diesem Staat abgeschlossenen DBA ergeben. Zum selben Ergebnis kann die Anwendung von zwischen dem Staat des Dienstorts und Drittstaaten abgeschlossenen DBA führen, falls nach diesen DBA Ansässigkeit im Staat des Dienstorts und damit dort Abkommensberechtigung besteht und soweit die DBA die Einkünfte im Staat des Dienstorts befreien. Die Besteuerung kann im Staat des Dienstorts auch dann weitgehend oder allenfalls auch zur Gänze entfallen, soweit diese DBA zur Anrechnung der im Drittstaat erhobenen Steuer verpflichten. In der zuletzt erwähnten Konstellation wird aber für Zwecke des § 3 Abs 1 Z 9 EStG davon auszugehen sein, dass die Einkünfte im Staat des Dienstorts der Besteuerung zumindest „unterliegen“, selbst wenn im Ergebnis aufgrund der Anrechnung in diesem Staat gar keine Steuer auf diese Einkünfte erhoben wird.

Beziehen somit Dienstnehmer anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts als Gebietskörperschaften Einkünfte aus am Dienstort im Ausland ausgeübter nichtselbständiger Arbeit von dieser Körperschaft, ohne dass die Arbeit im Inland verwertet wird, oder beziehen solche „Auslandsbeamte“, die bei Gebietskörperschaften oder anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts beschäftigt sind, Einkünfte aus anderen Quellen im Staat des Dienstorts oder in einem Drittstaat, kommt die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG in Betracht, soweit diese Einkünfte im Staat des Dienstorts der Besteuerung „unterliegen“. Dabei kann es sich beispielsweise neben betrieblichen Einkünften auch um Einkünfte aus einem anderen Dienstverhältnis, aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung handeln. Entscheidend ist, dass kein Inlandsbezug nach § 98 EStG besteht.

Die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG dient der Vermeidung der Doppelbesteuerung.³⁵⁾ Anders als im Falle einer DBA-Freistellung werden die befreiten Einkünfte aber nicht in die Anwendung eines Progressionsvorbehalts einbezogen.³⁶⁾ Denn die nach § 3 EStG befreiten Einkünfte sind gar nicht im Einkommen enthalten.³⁷⁾ Dies ergibt sich aus der Vorschrift des § 3 Abs 3 EStG, in der die Ausnahmen von diesem Grundsatz taxativ aufgezählt sind.

V. Sind die durch die Vorschriften des § 26 Abs 3 BAO, § 3 Abs 1 Z 8 und 9 EStG bewirkten Differenzierungen zu rechtfertigen?

§ 26 Abs 3 Satz 1 BAO erweitert die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf Personen, die ihr sonst mangels Wohnsitzes nach § 26 Abs 1 BAO und gewöhnlichen Aufenthalts nach § 26 Abs 2 BAO nicht unterliegen würden. Diese „Auslandsbeamte[n]“ werden in Österreich mit ihrem Welteinkommen besteuert. Vor dem Hintergrund völkerrechtlicher Privilegien erscheint dies zunächst verständlich. So normiert beispielsweise Art 34 WDK für den Empfangsstaat: „Der Diplomat ist von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit.“ Ausnahmen davon sind für Steuern und sonstige Abgaben von privatem, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaats gelegentlichem unbeweglichem Vermögen sowie für Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, vorgesehen. Um

Z 1 dREStG 1920; dazu auch *Glaser*, Das Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 in der Fassung der Novellen vom 24. März u. 11. Juli 1921 nebst den Ausführungen [1922] 32).

³⁴⁾ In Hinblick auf § 3 EStG siehe *Püzl*, Die systematische Einordnung des § 3 EStG im Schema der Einkommensermittlung, ÖStZ 2002, 179 (179 f).

³⁵⁾ Dazu zB *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 155; *Jakom/Ehgartner*, EStG¹⁵, § 3 Rz 27.

³⁶⁾ *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg, 2016) § 3 Rz 68.

³⁷⁾ *Püzl*, ÖStZ 2002, 179 (179 f).

die sonst drohende Nichtbesteuerung dieser Personen zu vermeiden, macht es Sinn, dass Österreich als Entsendestaat die Besteuerung der Einkünfte sicherstellt. Dementsprechend werden solche völkerrechtlichen Vorschriften häufig zur Begründung der Fiktion des gewöhnlichen Aufenthalts herangezogen:³⁸⁾ „Das Motiv für § 26 Abs 3 ist in der Tatsache zu sehen, dass die Auslandsbeamten aufgrund völkerrechtlicher Privilegien im Empfangsstaat nicht nach dem Universalprinzip besteuert werden.“

Allerdings stellen die Regelungen des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO nicht bloß auf diese völkerrechtlichen Privilegien ab: Die unbeschränkte Steuerpflicht trifft alle Dienstnehmer von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die österreichische Staatsbürger sind und ihren Dienstort im Ausland haben. Daher können beispielsweise auch im Ausland tätige Mitarbeiter von Universitäten und des ORF genauso erfasst sein wie Mitarbeiter der Wirtschaftskammer oder bei Gebietskörperschaften beschäftigte Lehrer, die in ausländischen Schulen tätig sind. Sofern die unbeschränkte Steuerpflicht dieser Personen zu einer Schlechterstellung gegenüber Dienstnehmern anderer österreichischer oder sonstiger Arbeitgeber führt, die ihren Dienstort im selben Staat haben, lässt sie sich schwer rechtfertigen. Dass die Besteuerung des Arbeitnehmers mit seinem gesamten Welteinkommen nur darauf zurückzuführen ist, dass sein Arbeitgeber eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, ist nicht sachlich begründbar.

Nicht übersehen werden darf aber, dass sich die unbeschränkte Steuerpflicht auch als vorteilhaft erweisen kann: Sie vermittelt nämlich die Berechtigung, die österreichischen DBA in Anspruch zu nehmen. Der Umstand, dass die mit der unbeschränkten Steuerpflicht verbundenen Nachteile durch die entstehenden Vorteile kompensiert werden, lässt sich aber dennoch nicht zur Rechtfertigung der Sonderregelung heranziehen: Je nach Konstellation können die Nachteile und die Vorteile völlig unterschiedliche Personen treffen.

Zu berücksichtigen sind aber auch noch die Art 19 OECD-MA nachgebildeten DBA-Regelungen: Sie weisen Österreich als „Kassenstaat“ das ausschließliche Besteuerungsrecht zu und schließen im Regelfall die Besteuerung im Staat des Dienstorts aus. Der Zweck der durch § 26 Abs 3 Satz 1 BAO bewirkten unbeschränkten Steuerpflicht könnte darin gesehen werden, dem österreichischen Fiskus die Ausübung des abkommensrechtlich zugewiesenen Besteuerungsrechts zu ermöglichen und die doppelte Nichtbesteuerung der Einkünfte aus dem Dienstverhältnis zu verhindern. Diese Rechtfertigung scheidet aber aus mehreren Gründen aus: Zumindest bei von Gebietskörperschaften gezahlten Einkünften aus öffentlichen Kassen würden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohnehin auch der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG unterliegen. Die unmittelbar Art 19 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften sind außerdem nur auf von Gebietskörperschaften bezogene Einkünfte anwendbar. Zahlreiche – aber keineswegs alle – österreichische DBA erweitern zwar den Anwendungsbereich der „Kassenstaatsregel“ auf aus Dienstverhältnissen mit allen Körperschaften des öffentlichen Rechts bezogene Einkünfte. Aber auch diese Vorschriften nehmen dann im Regelfall Einkünfte, die im Rahmen einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit der Körperschaft von den Dienstnehmern erzielt werden, wiederum von der „Kassenstaatsregel“ aus,³⁹⁾ während § 26 Abs 3 Satz 1 BAO auch in diesen Fällen eine unbeschränkte Steuerpflicht des am ausländischen Dienstort tätigen Dienstnehmers mit österreichischer Staatsangehörigkeit bewirkt. Vor allem aber umfassen die sich aus den Art 19 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften ergebenden österreichischen Besteuerungsrechte nur die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis mit der Körperschaft: Die durch die Legalfiktion des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO ausgelöste unbeschränkte Steuerpflicht hat hingegen die Be-

³⁸⁾ So ausdrücklich *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2016) 127; ähnlich *Jakom/Marschner*, EStG¹⁵, § 1 Rz 53; *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021) § 92 Rz 1.

³⁹⁾ Vgl Art 19 Abs 3 OECD-MA 2017; *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 36.

steuerung des Welteinkommens der Person zur Folge und ist nicht auf bestimmte Einkünfte beschränkt.

Weitreichend ist allerdings die Befreiung, die sich aus § 3 Abs 1 Z 9 EStG ergibt: Sie erstreckt sich zwar – aufgrund der Ausnahme von der Befreiung für Einkünfte nach § 98 EStG – nicht auf Einkünfte aus Dienstverhältnissen mit Gebietskörperschaften. Sie erfasst aber nicht nur Einkünfte aus Dienstverhältnissen mit anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts, sondern alle anderen Einkünfte aus Quellen im Staat des Dienstorts und auch dritten Staaten, die im Staat des Dienstorts der Besteuerung unterliegen. Der Gesetzgeber verhindert auf diese Weise, dass die von ihm durch § 26 Abs 3 Satz 1 BAO bewirkte unbeschränkte Steuerpflicht zur Doppelbesteuerung führt. Allerdings gibt letztlich auch diese Regelung keine tragfähige Rechtfertigung für die weitreichende unbeschränkte Steuerpflicht ab: Die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG erfasst – wie erwähnt – nicht die aus Dienstverhältnissen mit Gebietskörperschaften bezogenen Einkünfte. Greift in Österreich keine wie immer geartete Steuerbefreiung, sind diese Einkünfte in Österreich zu besteuern: Der im Auftrag einer österreichischen Gebietskörperschaft an einer ausländischen Schule arbeitende Lehrer kann nicht von § 3 Abs 1 Z 9 EStG profitieren. Vor allem aber gilt auch im Anwendungsbereich des § 3 Abs 1 Z 9 EStG: Der Umstand, dass sich der Gesetzgeber bemüht, die durch § 26 Abs 3 Satz 1 BAO ausgelösten Folgen abzufedern und zumindest Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist keine Begründung dafür, warum für Dienstnehmer von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit österreichischer Staatsangehörigkeit, die weder Wohnsitz noch Aufenthalt im Inland haben, überhaupt die Besteuerung des Welteinkommens in Österreich vorgesehen ist. Denn wenn die Einkünfte im Ausland nicht der Besteuerung unterliegen und die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG daher nicht greift, werden sie in Österreich steuerlich empfindlich schlechter behandelt als Dienstnehmer anderer österreichischer Arbeitgeber in vergleichbarer Situation.

Die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG bewirkt in manchen Situationen auch eine unangemessen großzügige Begünstigung:⁴⁰⁾ In den Fällen, in denen keine völkervertragliche Regelung die Doppelbesteuerung ausschließt, sind die Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbständigen Arbeit nach der vom BMF auf Grundlage des § 48 Abs 5 BAO erlassenen Verordnung in Österreich unter Progressionsvorbehalt zu befreien, wenn die Durchschnittssteuerbelastung im Ausland mehr als 15 % beträgt. Sonst ist die ausländische Steuer auf die österreichische Steuer anzurechnen.⁴¹⁾ Nach § 3 Abs 1 Z 9 EStG sind hingegen die Einkünfte auch dann zu befreien, wenn die Durchschnittssteuerbelastung niedriger ist. Verlangt ist nur, dass die Einkünfte im Ausland überhaupt der Besteuerung „unterliegen“. Auch sonst ist die sich aus § 3 Abs 1 Z 9 EStG ergebende Befreiung vorteilhafter: Die Anwendung des Progressionsvorbehalts ist nicht vorgesehen.

Diese Begünstigung kann sich in manchen Konstellationen sogar beihilferechtlich problematisch erweisen: Ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts kann auf diese Weise Vorteile erlangen, die ein im selben Geschäftsfeld tätiger privater Unternehmer nicht hat. Aufgrund einer geringeren Besteuerung der Einkünfte der Arbeitnehmer mit österreichischer Staatsangehörigkeit, die ihren Dienstort im Ausland haben, braucht die Körperschaft des öffentlichen Rechts diesen in ihrem Betrieb gewerblicher Art tätigen Mitarbeitern bloß ein niedrigeres Bruttogehalt zahlen, um ihnen das gleiche Nettogehalt wie vergleichbare privatwirtschaftliche Unternehmen bieten zu können. Der EuGH hat bereits früh klargestellt, dass er seine beihilferechtliche Prüfung auch auf mittelbare Beihilfen anwendet, in denen Unternehmen durch ihren Mitarbeitern

⁴⁰⁾ Kritisch bereits *Ruppe*, Ausnahmebestimmungen, 156 f.

⁴¹⁾ BGBl II 2002/474.

gewährten Steuerbegünstigungen geringere Lohnaufwendungen tragen müssen und dadurch einen Vorteil erlangen.⁴²⁾

Problematisch ist auch die Anknüpfung der für „*Auslandsbeamte*“ geltenden Regelungen an die Staatsangehörigkeit. Zwar wäre es für sich betrachtet durchaus als sachlich anzusehen, wenn der Gesetzgeber generell die österreichische Staatsbürgerschaft als hinreichende Nahebeziehung ansieht, um Staatsangehörige – anders als andere Personen – mit ihrem Welteinkommen zu besteuern und gerade diesen Personenkreis dann wieder zu entlasten und vor Doppelbesteuerung zu schützen. Angesichts des Umstands, dass die Staatsangehörigkeit im Ertragsteuerrecht – sieht man von einzelnen DBA-Regelungen ab – sonst keine Rolle spielt, ist aber nicht einzusehen, warum gerade bei im Ausland tätigen Dienstnehmern von Körperschaften des öffentlichen Rechts andere Steuerrechtsfolgen zum Tragen kommen sollen, wenn sie über die österreichische Staatsangehörigkeit verfügen.

Zur Rechtfertigung der in § 26 Abs 3 Satz 2 BAO vorgenommenen Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflicht auf die in dauernder Haushaltsgemeinschaft mit „*Auslandsbeamten*“ lebenden Ehegatten und minderjährigen Kinder lassen sich noch weniger Argumente anführen als in den Fällen der Auslandsbeamten selbst. Zwar ist in einzelnen völkerrechtlichen Vorschriften wie Art 37 WDK auch eine Steuerbefreiung im Empfangsstaat für die „*zum Haushalt eines Diplomaten gehörenden Familienmitglieder*“ vorgesehen. Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 26 Abs 3 Satz 2 BAO könnte den Zweck haben, dass in diesen Fällen die Einmalbesteuerung von Einkünften sichergestellt ist. Selbst in diesen Fällen ist aber fraglich, ob die in einer Regelung wie Art 37 WDK erwähnten „*Familienmitglieder*“ mit den von § 26 Abs 3 Satz 2 BAO erfassten Ehegatten und minderjährigen Kindern ident sind.⁴³⁾ Vor allem aber ist auch hier einzuwenden: Der Anwendungsbereich des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO reicht weit über solche völkerrechtlich gebotenen Steuerbefreiungen im Empfangsstaat hinaus. Einkünfte von mit einem Dienstnehmer einer Körperschaft des öffentlichen Rechts in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten und minderjährigen Kindern sind im Staat des Dienstorts des Arbeitnehmers keineswegs immer steuerbefreit. Eine Rechtfertigung dafür, in einer dauernden Haushaltsgemeinschaft lebende Ehegatten und minderjährige Kinder von Dienstnehmern einer Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Dienstort im Ausland generell der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen, lässt sich nicht finden: Die Vorläuferregelung stammt aus dem reichsdeutschen StAnpG 1934 und wurde mit der damals vorgesehenen Haushaltsbesteuerung begründet.⁴⁴⁾ Angesichts der nunmehr vorgesehenen Individualbesteuerung trägt diese historische Begründung nicht mehr. Anders als in den Fällen des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO ist nicht einmal partiell der Anwendungsbereich der Art 19 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften oder der Befreiung des § 3 Abs 1 Z 9 EStG eröffnet, sodass sich daraus auch nicht ansatzweise eine Rechtfertigung für die Sonderregelung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO ableiten lässt. Die bloße Angehörigeneigenschaft alleine reicht – wie der VfGH schon wiederholt ausgesprochen hat⁴⁵⁾ – als Begründung für eine Schlechterstellung dieser Personen nicht aus.⁴⁶⁾

Selbst wenn man die Einbeziehung von mit dem „*Auslandsbeamten*“ an dessen ausländischem Dienstort in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten und minderjährigen Kindern in die unbeschränkte Steuerpflicht als sachlich gerechtfertigt ak-

⁴²⁾ EuGH 23. 2. 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, C-30/59; näher *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Gutachten 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 7.

⁴³⁾ Vgl etwa die Voraussetzung des Art 37 Abs 1 WDK, wonach die zum Haushalt gehörenden Familienmitglieder nicht Angehörige des Empfangsstaats sein dürfen.

⁴⁴⁾ *Oermann*, Deutsche Steuerzeitung und Wirtschaftlicher Beobachter 1937, 253 (260).

⁴⁵⁾ VfSlg 3.863/1960; 4.571/1963; 4.824/1964; 5.252/1966; 8.485/1979; 10.157/1984; 11.368/1987; 12.495/1990; 13.028/1992; 17.659-17.680/2005; 19.703/2012; 20.082/2016.

⁴⁶⁾ So in Hinblick auf § 26 Abs 3 Satz 2 BAO auch *Huemer*, Unbeschränkte Steuerpflicht, 62.

zeptierte, würde sich aber die Frage stellen, warum neben den minderjährigen Kindern nur Ehegatten – nicht aber die in § 25 Abs 1 BAO gesondert genannten „Personen, die miteinander in einer Lebensgemeinschaft leben“, oder „der eingetragene Partner“ – als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Für Personen, die mit dem Dienstnehmer der Körperschaft des öffentlichen Rechts zwar auch in dauernder Haushaltsgemeinschaft, aber bloß in einer eheähnlichen Beziehung leben, kommt keine unbeschränkte Steuerpflicht zum Tragen.⁴⁷⁾ Eine dadurch entstehende Ungleichbehandlung hat der VfGH in anderen Konstellationen als gleichheitswidrig verworfen.⁴⁸⁾

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die hier analysierten Sonderregelungen der BAO und des EStG für „Auslandsbeamte“ erweisen sich als problematisch. Es ist nicht zu rechtfertigen, Dienstnehmer inländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts mit österreichischer Staatsangehörigkeit und ausländischem Dienstort generell der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen und damit mit ihrem Welteinkommen in Österreich zu besteuern. Noch weniger ist einzusehen, dass unter bestimmten Voraussetzungen auch die mit „Auslandsbeamten“ in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten und Kinder so besteuert werden. Genauso wenig ist aber auch zu akzeptieren, dass in bestimmten Konstellationen einige dieser Personen durch Anwendung der Steuerbefreiungen des § 3 Abs 1 Z 8 und 9 EStG insgesamt sogar besser als Steuerpflichtige behandelt werden, die zwar auch ihren Dienstort im Ausland haben, aber nicht zu der sehr weit gefassten Gruppe der „Auslandsbeamten“ nach § 26 Abs 3 Satz 1 BAO gehören.

Verständlich sind Sonderregelungen für völkerrechtlich privilegierte Personen wie Diplomaten. Denn sie würden sonst nach Aufgabe ihres inländischen Wohnsitzes (§ 26 Abs 1 BAO) und des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland (§ 26 Abs 2 BAO) in Österreich nur mit ihren der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünften besteuert. Im Staat des Dienstorts können sie aufgrund der dort für sie geltenden völkerrechtlichen Privilegien auch oft nur eingeschränkt steuerlich erfasst werden. Wenn es darum geht, bei diesen Personen die Einfachbesteuerung sicherzustellen, bedarf es allerdings Vorschriften, die genau auf diese Zwecke zugeschnitten sind. Dies gilt für den Kreis der zu erfassenden Personen genauso wie für die vorzusehenden Rechtsfolgen.

⁴⁷⁾ Huemer, Unbeschränkte Steuerpflicht, 61.

⁴⁸⁾ VfSlg 19.824/2013; 19.942/2014.

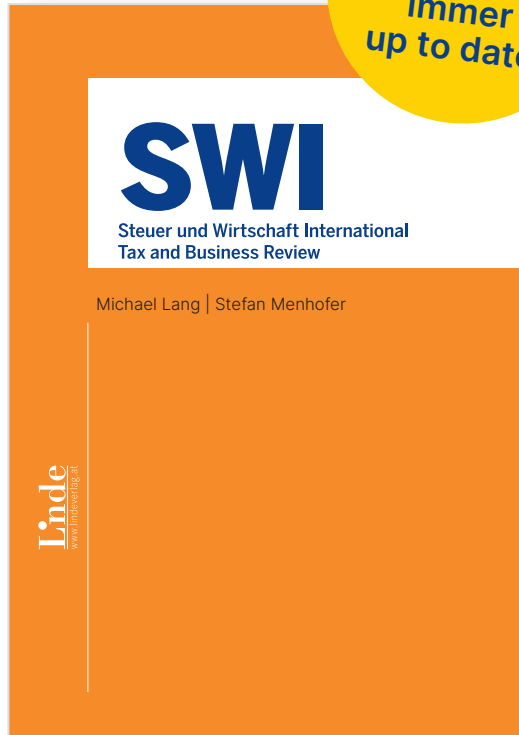
Verbrauchssteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke

Entscheidung: EuGH 22. 12. 2022, *Quadrant Amroq Beverages SRL*, C-332/21.

Norm: Art 27 Abs 1 lit e RL 92/83/EWG.

Art 27 Abs 1 lit e RL 92/83/EWG steht einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die bei einem Wirtschaftsteilnehmer, der in seinem Hoheitsgebiet Erzeugnisse in den Verkehr bringt, die er von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Verkäufer erworben hat, in dem die Erzeugnisse hergestellt, in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und von der Verbrauchsteuer befreit worden sind, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig macht, dass er registrierter Empfänger und der Verkäufer zugelassener Lagerinhaber ist, es sei denn, es ergibt sich aus konkreten, objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkten, dass diese Bedingungen zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

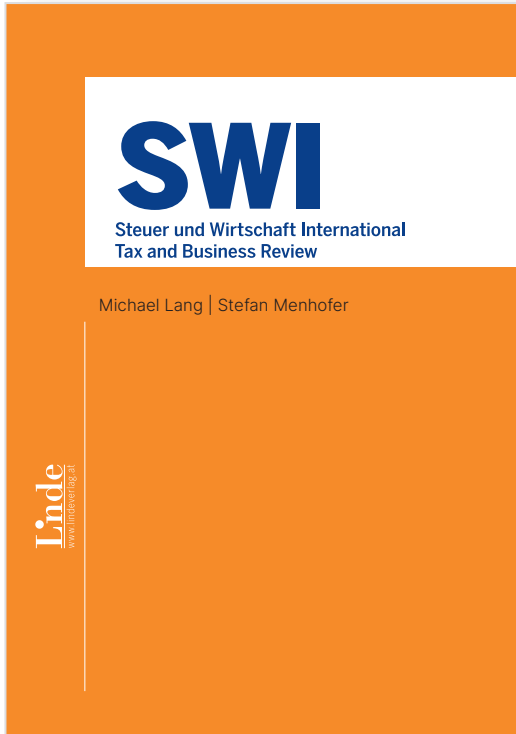
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 412,-**
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swi