

Der Wechsel des Lebensraums aus steuerrechtlicher Perspektive

1. Einleitung

Wissenschaft ist immer in Bewegung und muss auch in Bewegung bleiben – und das in mehr als nur einer Hinsicht, so bilden WissenschaftlerInnen und ForscherInnen eine verhältnismäßig mobile Bevölkerungsgruppe. WissenschaftlerInnen und ForscherInnen ziehen also regelmäßig um und wechseln damit ihren Lebensraum. Das beeinflusst zahlreiche Lebensbereiche. Nachfolgend werden die steuerrechtlichen Implikationen dargelegt. Ausgangssachverhalt für die vorliegende Arbeit ist, dass ein/e ausländische/r Wissenschaftler/in in Österreich einen Wohnsitz begründet und an einer österreichischen Universität als Angestellte/r tätig wird und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat.

2. Das 1x1 des (internationalen) Steuerrechts

2.1. Allgemeines

Grenzüberschreitende Sachverhalte werden anhand eines Schemas, konkret handelt es sich dabei um die sog Drei-Stufen-Lösung, beurteilt. Startpunkt ist das innerstaatliche Recht. Man analysiert somit im **ersten Schritt** anhand des österreichischen Steuerrechts, ob der Sachverhalt einen Tatbestand verwirklicht, der eine Steuerpflicht in Österreich auslöst. Ist dies zu verneinen, so endet die Prüfung an dieser Stelle. Im Falle der Bejahung ist im **zweiten Schritt** der Sachverhalt basierend auf dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu beurteilen. Ergibt die Untersuchung, dass Österreich basierend auf dem DBA nicht besteuern darf, so endet die Prüfung wiederum. Besteht Österreichs Besteuerungsanspruch jedoch sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach DBA-Recht, so erfolgt als **dritter Schritt** die Erhebung jener Steuer, die Österreich dementsprechend zusteht.¹

2.2. Schritt 1: Steuerpflicht in Österreich

§ 1 EStG² bestimmt die persönliche Steuerpflicht von natürlichen Personen. Es können zwei Varianten unterschieden werden: die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht.

Die unbeschränkte Steuerpflicht wird durch einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich ausgelöst. Konsequenz der unbeschränkten Steuerpflicht ist, dass sich der Besteuerungsanspruch Österreichs auf das gesamte Welteinkommen der jeweiligen Person erstreckt. Die persönliche unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts und endet mit der Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich.^{3,4} Daraus folgt, dass Einkünfte, die vor dem Zuzug nach Österreich oder nach dem Wegzug aus Österreich nicht der einkommensteuerrechtlichen Besteuerung Österreichs unterliegen.⁵

¹ Vgl mwN *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*³ (2018) 5 f; *Morawitz*, *Besteuerung auf Mitarbeiterebene*, in *Kopecek* (Hrsg), *Personalentsendungen in der Praxis* (2016) 87. Vgl auch EStR 2000 Rz 33. Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) können unter <https://findok.bmf.gv.at/> abgerufen werden.

² Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl 1988/400.

³ Vgl § 1 Abs 2 EStG.

⁴ Die steuerrechtlichen Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ sind in § 26 Abs 1 und Abs 2 BAO definiert. Vgl Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl 1961/194.

⁵ Vgl *Morawitz in Kopecek* 88.

Liegt weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich vor, so ist die Person nur beschränkt steuerpflichtig.⁶ Erfasst sind in diesem Fall die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte, dabei handelt es sich im Wesentlichen um Einkünfte, die auf verschiedene Arten Österreich betreffen.⁷

2.3. Schritt 2: Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

DBA sind völkerrechtliche Verträge, die von zwei Staaten abgeschlossen wurden, um die doppelte Besteuerung ein und desselben Sachverhalts (einmal in Staat A und einmal in Staat B) zu verhindern. DBA begründen kein originäres Besteuerungsrecht, sondern schränken nur ein nach innerstaatlichem Recht bereits vorhandenes ein.⁸ Österreich hat zahlreiche DBA abgeschlossen,⁹ die meisten basieren auf den Musterabkommen der OECD (OECD-MA).¹⁰ Falls es kein anwendbares DBA gibt, so ist unilateral die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anwendung des § 48 BAO möglich.

Zuerst ist die steuerliche Ansässigkeit zu bestimmen. Da in der Regel beide Staaten ihr Besteuerungsrecht an einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland knüpfen, ist die sog „Tie-Breaker-Rule“ des Art 4 Abs 2 OECD-MA heranzuziehen. Das ausschlaggebende Kriterium ist zumeist der Mittelpunkt der Lebensinteressen. Um beurteilen zu können, in welchem Staat der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, ist zu untersuchen, zu welchem Staat die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.¹¹

Die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates einerseits und des Quellenstaates andererseits ist entscheidend für die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Diese Aufteilung erfolgt grds anhand der sog Zuteilungsregeln gem Art 6 bis Art 22 OECD-MA¹² und die konkrete Vermeidung der Doppelbesteuerung anhand der sog Methodenartikel. Es gibt zwei Methoden. Gem Art 23A OECD-MA befreit der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte von der nationalen Besteuerung, üblicherweise erfolgt dies unter Progressionsvorbehalt. Gem Art 23B OECD-MA rechnet der Ansässigkeitsstaat die ausländische Steuer unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags an.¹³

2.4. Schritt 3: Erhebung der Steuer

Die Steuererhebung richtet sich nach nationalem Recht, dh die Berechnung der Bemessungsgrundlage, des Tarifs und der konkreten Steuer sowie das Verfahren (bspw Veranlagung oder Lohnsteuerabzug) wird durch österreichisches Recht determiniert.

Die Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.¹⁴ Im vorliegenden Fall (Vgl

⁶ Vgl § 1 Abs 3 EStG.

⁷ Vgl für nähere Informationen zur beschränkten Steuerpflicht *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen*³ 77 ff; *Doralt*, *Einkommensteuer*, in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), *Grundriss des österreichischen Steuerrechts I*¹¹ (2013) 17 (316 ff); *Morawitz* in *Kopecsek* 94.

⁸ Vgl *Morawitz* in *Kopecsek* 95 ff; *Ruppe*, *Grundzüge des Internationalen Steuerrechts*, in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), *Grundzüge des österreichischen Steuerrechts I*¹¹ (2013) 543 (559).

⁹ Vgl für eine genaue Auflistung <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (zuletzt abgerufen am 22.06.2018).

¹⁰ Vgl für die neueste Version aus dem Jahr 2017 <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (zuletzt abgerufen am 21.06.2018).

¹¹ Vgl *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen*³ 115 ff.

¹² Vgl detaillierter und mwN *Ruppe* in *Doralt/Ruppe* 566 ff. Vgl insb für Personalentsendungen *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen*³ 130 ff; *Morawitz* in *Kopecsek* 99 ff.

¹³ Vgl detaillierter und mwN *Ruppe* in *Doralt/Ruppe* 575 ff. Vgl insb für Personalentsendungen *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen*³ 137 ff; *Morawitz* in *Kopecsek* 116 ff.

¹⁴ Vgl § 2 Abs 3 Z 5 iVm § 2 Abs 4 EStG.

die Darstellung unter 1.) können zwei Varianten und die damit einhergehenden Werbungskosten unterscheiden werden.

Variante 1: Ein Wohnsitz wird in Österreich begründet und der „alte“ Wohnsitz im Ausland aufgegeben. Die Ansässigkeit verlagert sich nach Österreich. In diesem Fall können Umzugskosten (wie bspw Kosten der Übersiedlung, Transport- und Packkosten des Hausrats, Maklerkosten für die Suche nach einer neuen Mietwohnung am Dienstort oder auch Mietkostenweiterzahlungen nach Auszug während der Kündigungsfrist¹⁵) gem § 16 EStG als Werbungskosten (steuermindernd) geltend gemacht werden.

Variante 2: Ein Wohnsitz wird in Österreich begründet, der Wohnsitz im Ursprungsstaat (Staat B) bleibt bestehen. Die Person fährt regelmäßig dorthin. Die Ansässigkeit verlagert sich nicht nach Österreich, sondern bleibt in Staat B. In diesem Fall können Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten gem § 16 EStG als Werbungskosten (steuermindernd) geltend gemacht werden. Zu den Kosten für doppelte Haushaltsführung zählen Miete (inkl BK, Strom, Heizung etc), Einrichtungskosten für eine Kleinwohnung (sofern sie üblich sind) oder Hotelkosten bis zu EUR 2.200/Monat.¹⁶

3. Zuzugsbegünstigungen für Wissenschaftler/innen und Forscher/innen

Wissenschaftler/innen und Forscher/innen, die aus dem Ausland nach Österreich zuziehen, können zwei unterschiedliche Zuzugsbegünstigungen (unabhängig voneinander) beantragen.¹⁷ Bei der ersten Begünstigungsmöglichkeit handelt es sich um einen besonderen Steuersatz, der der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung durch den Zuzug dient.¹⁸ Er ist von geringer praktischer Relevanz.¹⁹ Die zweite Möglichkeit ist der Zuzugsfreibetrag (ZZFB) in Höhe von 30% der zum Tarif zu besteuern den Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit.²⁰ Der ZZFB ist von hoher praktischer Relevanz.

Wesentlich ist, dass der Antrag zwingend innerhalb von sechs Monaten nach Zuzug beim BMF eingebracht werden muss. Im Falle eines positiven Bescheides kann der ZZFB fünf Jahre lang steuermindernd geltend gemacht werden.²¹

Der ZZFB kann beantragt werden, wenn der Zuzug einer hochqualifizierten Person aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient und aus diesem Grund im öffentlichen Interesse Österreichs liegt. Die genauen Voraussetzungen finden sich in § 2 Abs 1 ZBV 2016. Laut § 2 Abs 2 Z 1 ZBV 2016 ist ein Zuzug jedenfalls im öffentlichen Interesse, wenn die zuziehende Person als Professor/in iSd § 94 Abs 2 Z 1 UG²² tätig wird. Die Voraussetzungen können aber auch im außeruniversitären Bereich²³ erfüllt werden (zB Forscher/innen in der F&E-Abteilung eines Unternehmens oder bei sonstigen Forschungszentren).

¹⁵ Vgl mwN LStR 2002 Rz 392 ff. Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) und die dazugehörigen Wartungserlässe können unter <https://findok.bmf.gv.at/> abgerufen werden.

¹⁶ Vgl mwN LStR 2002 Rz 341 ff.

¹⁷ Vgl § 103 EStG und die dazu ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigung (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016), BGBl II 2016/261.

¹⁸ Vgl für die Voraussetzungen § 103 Abs 1 EStG. Vgl für den Umfang der Begünstigung § 5 ZBV 2016.

¹⁹ Vgl *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen*³ 71.

²⁰ Vgl § 103 Abs 1a EStG.

²¹ Vgl betreffend die Frist § 1 Abs 2 ZBV 2016 und betreffend die Dauer § 6 Abs 2 ZBV 2016.

²² Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien (Universitätsgesetz 2002 – UG), BGBl I 2002/120.

²³ Vgl § 2 ZBV 2016 und EStR 2000 Rz 8202c, 8202h.