

STEUERLICHE REGELUNGEN BEI AUSLANDS- EINKÜNFTE

Die wichtigsten Informationen
zu steuerlichen Regelungen
bei grenzüberschreitenden
Arbeitsverhältnissen und
Pensionsbezügen

Stand: Jänner 2024

INHALT

1. Einleitung	1
2. Ansässigkeit	1
2.1. Beschränkte bzw unbeschränkte Steuerpflicht	1
2.2. Ansässigkeit.....	2
2.3. Zweitwohnsitzverordnung.....	4
3. Tätigkeitsortprinzip	4
3.1. Allgemeines	4
3.1.1. 183-Tage-Regel.....	5
3.1.2. Ansässigkeit des Arbeitgebers.....	6
3.1.3. Tragung der Vergütungen durch ausländische Betriebsstätte.....	6
3.1.4. Zusammenfassung.....	7
3.2. Ausnahmen vom Tätigkeitsortprinzip	7
3.2.1. Aufsichts- und Verwaltungsräte/Schiff- und Luftfahrtsunternehmen.....	7
3.2.2. Grenzgänger	7
4. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	8
4.1. Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt.....	8
4.2. Anrechnungsmethode	9
5. Besonderheiten bei Auslandssachverhalten	10
5.1. Homeoffice im Ausland.....	10
5.2. Innerstaatlicher Progressionsvorbehalt	11
5.3. Dreieckssachverhalte	12
5.4. Einkünfte aus Ländern, mit denen kein DBA existiert	12
5.5. Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich	13
5.6. Ortskräfte/Sur-Place-Personal bei diplomatischen Vertretungen.....	14
5.7. Pensionen.....	14
5.8. Steuerbegünstigte Auslandstätigkeiten („Montageprivileg“)......	15
5.9. Expatriates.....	17
6. Arbeitnehmer:innenveranlagung (ANV) bei Auslandseinkünften	17
6.1. Ohne Wohnsitz in Österreich – beschränkt Steuerpflichtige.....	17
6.2. Mit Wohnsitz in Österreich – unbeschränkte Steuerpflicht.....	20
6.2.1. Ansässigkeit in Österreich	21
6.2.2. Ansässigkeit im Ausland	23
6.3. Besonderheiten bei der ANV	23
6.3.1. In Österreich zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer.....	23
6.3.2. Unterjähriger Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht	23
6.3.3. Unterjähriger Ein- bzw Austritt in die Steuerpflicht.....	24
7. Übersicht der wichtigsten DBA-Regelungen	25

1. EINLEITUNG

Wenn Sie in Österreich wohnen und im Ausland beschäftigt sind, in Österreich für einen ausländischen Arbeitgeber arbeiten oder eine ausländische Pension beziehen, dann stellt sich die Frage, in welchem Land die Auslandseinkünfte zu versteuern sind. Auch ist zu klären, wie es steuerrechtlich aussieht, wenn Sie zwar in Österreich arbeiten, hier aber keinen Wohnsitz haben.

Grundsätzlich hat jener Staat das Besteuerungsrecht, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Allerdings hat auch der Staat, in dem Sie einen Wohnsitz haben, das Besteuerungsrecht für alle Einkünfte, unabhängig davon, in welchem Land sie erzielt werden. Somit kann es vorkommen, dass dieselben Einkünfte sowohl im Tätigkeitsstaat als auch im Wohnsitzstaat zu versteuern sind. Es kommt also zu einer doppelten Steuerpflicht.

Um eine Doppelbesteuerung letztlich zu vermeiden, hat Österreich mit vielen Ländern ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Im Rahmen dieser Abkommen wird geregelt, welcher Staat die Einkünfte besteuern darf und wie eine allfällige Doppelbesteuerung vermieden wird. Die DBA sind unter <https://www.ris.bka.gv.at/Bundesrecht/> abrufbar.

Obwohl die einzelnen DBA unterschiedliche Regelungen beinhalten, gelten im Zusammenhang mit zwischenstaatlichen Steuerfragen zumeist bestimmte Grundregeln. Vorliegende Broschüre soll einen Überblick über diese Grundregeln geben. Außerdem liefert sie einen Überblick über die DBA-Vereinbarungen mit den einzelnen Ländern bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Pensionsbezüge.

2. ANSÄSSIGKEIT

2.1. BESCHRÄNKTE BZW UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT

Hinsichtlich der Einkommensbesteuerung bei grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen und Pensionsbezügen ist zunächst zwischen der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden:

■ **Beschränkte Steuerpflicht**

Steuerpflichtige, die im Inland **keinen Wohnsitz** haben aber Einkünfte erzielen sind für diese Einkünfte im Inland beschränkt steuerpflichtig. Das bedeutet, dass die Einkommensteuer nur für die inländischen Einkünfte berechnet wird. Einkünfte aus anderen Staaten bleiben dabei unberücksichtigt.

■ **Unbeschränkte Steuerpflicht**

Besteht im Inland ein **Wohnsitz**, so liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht vor. Hierbei berechnet sich die Einkommensteuer anhand des gesamten **Welteinkommens**. Somit spielen hier nicht nur die innerstaatlichen Einkünfte, sondern auch Einkünfte aus dem Ausland eine Rolle.

Da die unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich mit einem Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt im Inland begründet wird, kann anhand dieses Kriteriums ein Steuerpflichtiger **in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig** sein. Im Kontext von DBA spielt jedoch die Ansässigkeit eine zentrale Rolle. DBA teilen einem bestimmten Staat ein Besteuerungsrecht zu, ermöglichen aber in der Regel dem Ansässigkeitsstaat die in einem anderen Land zu versteuernden Einkünfte ebenfalls steuerlich zu berücksichtigen. Dies geschieht entweder dadurch, dass die Auslandseinkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes herangezogen werden dürfen, oder dass die Einkünfte unter Anrechnung der

Auslandssteuer direkt angerechnet werden können. Die Ansässigkeit kann nur in einem Staat sein, weshalb diese bei mehreren Wohnsitzen zu ermitteln ist.

Zu beachten ist, dass außerhalb des DBA auch nationale Steuerregelungen die Berücksichtigung von Auslandseinkünften vorsehen können, wenn ein Wohnsitz im Inland liegt. Liegt ein Wohnsitz in Österreich vor, sind Auslandseinkünfte jedenfalls mit dem innerstaatlichen Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen, auch wenn die Ansässigkeit im Ausland liegt. Lediglich wenn ein DBA den innerstaatlichen Progressionsvorbehalt ausschließt, bleiben Auslandseinkünfte unberücksichtigt.

2.2. ANSÄSSIGKEIT

Im Allgemeinen ist ein Steuerpflichtiger in jenem Staat ansässig, in dem er seinen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hat. Ist dies in mehreren Staaten der Fall, dann ist die Ansässigkeit dort, wo die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (= Mittelpunkt der Lebensinteressen). Kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden, so gilt jener Staat als Ansässigkeitsstaat, in dem die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Ist auch dies nicht bestimmbar, dann gilt die Staatsbürgerschaft als Bestimmungskriterium. Sofern die Person die Staatsbürgerschaft von allen oder keinen der betroffenen Staaten besitzt, ist ein zwischenstaatliches Verfahren zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaats notwendig.

Für die Bestimmung der Ansässigkeit ist folgendes in genannter Reihenfolge zu klären:

Frage 1) **Wo befindet sich der Wohnsitz oder ständige Aufenthalt?**

Bezüglich des Wohnsitzes ist die rechtliche und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit maßgeblich, **nicht aber die polizeiliche Meldung oder faktische Verwendung!** Eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle, die mit anderen Personen geteilt werden muss, stellt jedoch keinen Wohnsitz dar. Andererseits kann ein Zimmer im Elternhaus unter Umständen eine Wohnstätte im steuerlichen Sinn sein. Hat ein Steuerpflichtiger nur in einem Staat einen Wohnsitz, so ist dieser der Ansässigkeitsstaat.

Gibt es in mehreren Staaten einen Wohnsitz:

Frage 2) **In welchem Staat befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen?**

Dies bedeutet, dass jener Staat der Ansässigkeitsstaat ist, zu dem die engeren persönlichen Verbindungen bestehen, beispielsweise, weil sich hier die Familie aufhält oder man hier sozial stärker integriert ist (zB Mitarbeit in einem Verein).

Anmerkung:

Wenn im Ausland ein Wohnsitz begründet und der österreichische Wohnsitz beibehalten wird, so ist nicht sofort von einer Verlegung der Ansässigkeit ins Ausland auszugehen. Aus Sicht des österreichischen Finanzministeriums ist in diesem Fall bei **kurzfristigen Auslandsaufenthalten (bis zu 2 Jahren) nicht von einer Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen** auszugehen. Dauert der Auslandsaufenthalt **länger als 5 Jahre** und übersiedelt die Familie mit, ist jedenfalls davon auszugehen, dass die **Ansässigkeit aufs Ausland** übergeht. Für Auslandsaufenthalte zwischen 2 und 5 Jahre ist im Einzelfall die Ansässigkeit zu prüfen und gegebenenfalls eine Ansässigkeitsbescheinigung von der Finanzbehörde einzuholen.

Wenn zu keinen oder mehreren Staaten gleich enge Beziehungen bestehen:

Frage 3) Wo befindet sich der gewöhnliche Aufenthalt?

Der gewöhnliche Aufenthalt ist jener Ort, an dem sich der Steuerpflichtige unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt. Der gewöhnliche Aufenthalt ist in jenem Staat, in dem sich der Steuerpflichtige am häufigsten aufhält.

Wenn in keinem Staat der gewöhnliche Aufenthalt vorliegt:

Frage 4) Von welchem Staat wird die Staatsbürgerschaft besessen?

Zusammenfassung:



Wenn von allen oder keinen der betroffenen Staaten die Staatsbürgerschaft besessen wird, dann lässt sich nach diesem Schema die Ansässigkeit nicht bestimmen. In solchen Fällen ist ein zwischenstaatliches Verständigungsverfahren notwendig.

BEISPIEL

Fall 1:

Regina arbeitet für einen deutschen Arbeitgeber in Deutschland, wo sie auch eine Wohnung hat. Ihre Familie lebt jedoch in Österreich. Hier teilt sich Regina eine Wohnung mit ihrem Lebensgefährten.

- Regina hat in mehreren Staaten einen Wohnsitz. Daher ist zu prüfen, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist.
- Die Familie von Regina, insbesondere ihr Partner, lebt in Österreich. Daher hat sie zu Österreich die engeren persönlichen Beziehungen, weshalb hier ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen ist. Regina ist folglich in Österreich ansässig.

Fall 2:

Theo arbeitet seit vier Jahren in der Schweiz für einen dort ansässigen Arbeitgeber und hat dort eine Wohnung angemietet. Seine Wohnung in Österreich hat er beibehalten. Er ist alleinstehend.

- Theo hat in mehreren Staaten einen Wohnsitz. Daher ist zu prüfen, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist.
- Aus der Sicht des österreichischen Finanzministeriums bleibt die Ansässigkeit für bis zu fünf Jahre in Österreich bestehen. Theo lebt seit vier Jahren in der Schweiz und hat sich dort einen Freundeskreis aufgebaut. Aber auch in Österreich hat er noch ein soziales Umfeld. Es lässt sich nicht eindeutig klären, wo für Theo der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist.
- Theo hält sich im Kalenderjahr überwiegend in der Schweiz auf. Daher ist dort der gewöhnliche Aufenthalt und folglich die Schweiz der Ansässigkeitsstaat.

2.3. ZWEITWOHNSITZVERORDNUNG

Da man grundsätzlich bereits aufgrund eines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig werden kann, gibt es die sogenannte Zweitwohnsitzverordnung. Mit dieser soll vermieden werden, dass man nur wegen eines Zweitwohnsitzes in Österreich sofort unbeschränkt steuerpflichtig wird. Voraussetzung ist, dass der **Mittelpunkt der Lebensinteressen für mindestens 5 Jahre ins Ausland** verlegt wird und der Zweitwohnsitz an **nicht mehr als 70 Tagen im Kalenderjahr** benützt wird. Ist dies gegeben, so ist die Ansässigkeit jedenfalls im Ausland.

3. TÄTIGKEITSORTPRINZIP

3.1. ALLGEMEINES

Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht darf der Ansässigkeitsstaat das gesamte Welteinkommen zur Ermittlung der Einkommensteuer heranziehen. Andererseits ist auch das Tätigkeitsortprinzip bei zwischenstaatlichen Steuerfragen eine Grundregel. Dieses besagt, dass das Besteuerungsrecht für **unselbständige Einkünfte** bei jenem Staat liegt, in dem die zugrundeliegende **Tätigkeit physisch ausgeübt** wird. Lediglich wenn folgende Voraussetzungen **gemeinsam** erfüllt sind, bleibt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen:

- Der Arbeitnehmer hält sich **nicht länger als 183 Tage innerhalb eines bestimmten Zeitraumes** im Tätigkeitsstaat auf
UND
- Der **Arbeitgeber** ist im Tätigkeitsstaat **nicht ansässig**.
UND
- Die Vergütungen werden **nicht von einer Betriebsstätte** oder einer festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber **im Tätigkeitsstaat** hat.

Wie erwähnt, müssen alle drei Bedingungen gemeinsam erfüllt sein. Trifft nur ein Punkt nicht zu, geht das Besteuerungsrecht sofort an den Tätigkeitsstaat über. In diesem Fall muss anhand des DBA geklärt werden, wie die Doppelbesteuerung letztlich vermieden wird (vergleiche Kapitel 4).

3.1.1. 183-Tage-Regel

Für die Beurteilung, ob sich der Arbeitnehmer nicht mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält, ist der im jeweiligen DBA definierte Zeitraum heranzuziehen. Der Zeitraum kann das **Kalenderjahr**, ein **Zeitraum von 12 aufeinanderfolgenden Monaten** oder das **Steuerjahr des Tätigkeitsstaats** sein. Manche Länder haben ein Steuerjahr, welches vom Kalenderjahr abweicht (zB Australien: 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres).

Für jeden neu beginnenden Zeitraum ist gesondert zu prüfen, ob der Aufenthalt länger als 183 Tage dauert. Zu den Aufenthaltstagen zählen auch private Aufenthalte, zB Urlaube und Feiertage.

BEISPIEL

Nico, der in Österreich ansässig ist, wird von seinem österreichischen Arbeitgeber entsendet. Die Entsendung erfolgt vom 1. Juni bis 28. Februar des Folgejahres und seine Bezüge erhält er weiterhin aus Österreich bezahlt. Aufgrund von Dienstreisen und seines Urlaubs verbringt Nico im August, Oktober und Dezember insgesamt 40 Tage nicht im Land der Entsendung.

Variante 1: 12-Monats-Zeitraum

Nico wird nach Norwegen entsendet. Laut DBA Österreich-Norwegen geht das Besteuerungsrecht der Einkünfte während der Entsendung auf Norwegen über, wenn sich Nico dort mehr als 183 Tage während eines Zeitraumes von 12 Monaten aufhält. Er ist in den 9 Monaten seiner Entsendung insgesamt 233 Tage in Norwegen, weshalb das Besteuerungsrecht ab dem ersten Tag für den gesamten Zeitraum bei Norwegen liegt.

Variante 2: Kalenderjahr

Die Entsendung erfolgt nach Belgien. Hier regelt das DBA, dass für die Frage, ob mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat verbracht werden, das Kalenderjahr als Beobachtungszeitraum heranzuziehen ist. Im Jahr des Beginns der Entsendung hält sich Nico während des Zeitraums vom 1. Juni bis 31. Dezember 174 Tage in Belgien auf. In den übrigen Monaten der Entsendung (1. Jänner bis 28. Februar des Folgejahres) beträgt die Aufenthaltsdauer in Belgien 59 Tage. Somit überschreitet Nico in beiden Kalenderjahren die 183-Tage-Grenze nicht, weshalb er für das gesamte Einkommen in Österreich steuerpflichtig bleibt.

Variante 3: Steuerjahr

Nico wird nach Australien entsendet. Das DBA Österreich-Australien regelt, dass der maßgebliche Zeitraum das Steuerjahr des Tätigkeitsstaates ist. Australien, der Tätigkeitsstaat, hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr, welches vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres läuft. Es ist hier nun zu überprüfen, ob Nico die 183-Tage-Grenze jeweils im Zeitraum von 1. bis 30. Juni bzw im Zeitraum vom 1. Juli bis 28. Februar überschreitet.

Im ersten Teil der Entsendung, dh in der Zeit vom 1. bis 30. Juni, hält er sich insgesamt 30 Tage in Australien auf und ab 1. Juli beträgt die Aufenthaltsdauer 203 Tage. Im ersten Zeitraum überschreitet er folglich die 183 Tage nicht, weshalb die Einkünfte vom 1. bis 30. Juni in Österreich steuerpflichtig bleiben. Die Einkünfte für den zweiten Teil der Entsendung ab 1. Juli sind allerdings aufgrund der langen Aufenthaltsdauer in Australien zu versteuern.

3.1.2. Ansässigkeit des Arbeitgebers

Der Arbeitgeber ist grundsätzlich in jenem Staat ansässig, in dem sich die Geschäftsleitung befindet. Hierbei ist bei Auslandsentsendungen auf den wirtschaftlichen Arbeitgeber abzustellen. Dieser muss nicht ident sein mit dem tatsächlichen (arbeitsrechtlichen) Arbeitgeber. Um zu beurteilen, ob bei einer Entsendung durch einen österreichischen Arbeitgeber dieser auch der wirtschaftliche Arbeitgeber ist, ist zu klären, ob im Rahmen der Entsendung eine Aktivleistung (bzw Assistenzleistung) oder eine Passivleistung (Personalgestellung) erbracht wird.

Aktivleistungen (bzw Assistenzleistungen):

Eine Aktivleistung liegt vor, wenn der österreichische Arbeitgeber durch die Entsendung des Arbeitnehmers eine Dienstleistung für den ausländischen Arbeitgeber erbringt. Die vom Arbeitnehmer erbrachten Leistungen sind Bestandteil der aktiven Geschäftstätigkeit des österreichischen Betriebs. Ein Indiz für eine Aktivleistung ist, wenn die Entsendung im wirtschaftlichen Interesse des österreichischen Arbeitgebers ist und der entsendete Arbeitnehmer unternehmerische Weisungen vom österreichischen Arbeitgeber erhält. Das ist zB bei Schulung-, Beratungs- und Überwachungsleistungen der Fall.

Im Falle von Aktivleistungen bleibt der österreichische Betrieb der wirtschaftliche Arbeitgeber. Unter der Voraussetzung, dass die Vergütungen nicht von der ausländischen Betriebsstätte getragen werden und sich der Arbeitnehmer nicht mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält, bleibt das Besteuerungsrecht in Österreich.

Passivleistungen (bzw Personalgestellung):

Im Rahmen von Passivleistungen verrichten entsendete Arbeitnehmer Tätigkeiten, die Bestandteil der Geschäftstätigkeit des ausländischen Arbeitgebers darstellen. Der österreichische Arbeitgeber (= entsendende Betrieb) duldet lediglich die Nutzung der Arbeitskraft durch den ausländischen Betrieb. Das Interesse der Entsendung liegt beim ausländischen Arbeitgeber und ihm kommt auch der wirtschaftliche Erfolg zugute. Das ist zB dann der Fall, wenn im Rahmen einer Konzernentsendung der Personalengpass eines ausländischen Betriebs durch Arbeitnehmer eines österreichischen Arbeitgebers abgedeckt wird. In diesem Fall ist der ausländische Betrieb der wirtschaftliche Arbeitgeber.

Da bei Passivleistungen der ausländische Betrieb der wirtschaftliche Arbeitgeber ist, ist die Bedingung, wonach der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat nicht ansässig sein darf, nicht erfüllt. Somit ist bereits ab dem ersten Tag der Entsendung die Steuerpflicht im Ausland gegeben, auch wenn sich der Arbeitnehmer letztlich nicht mehr als 183 Tage im Ausland aufhalten sollte.

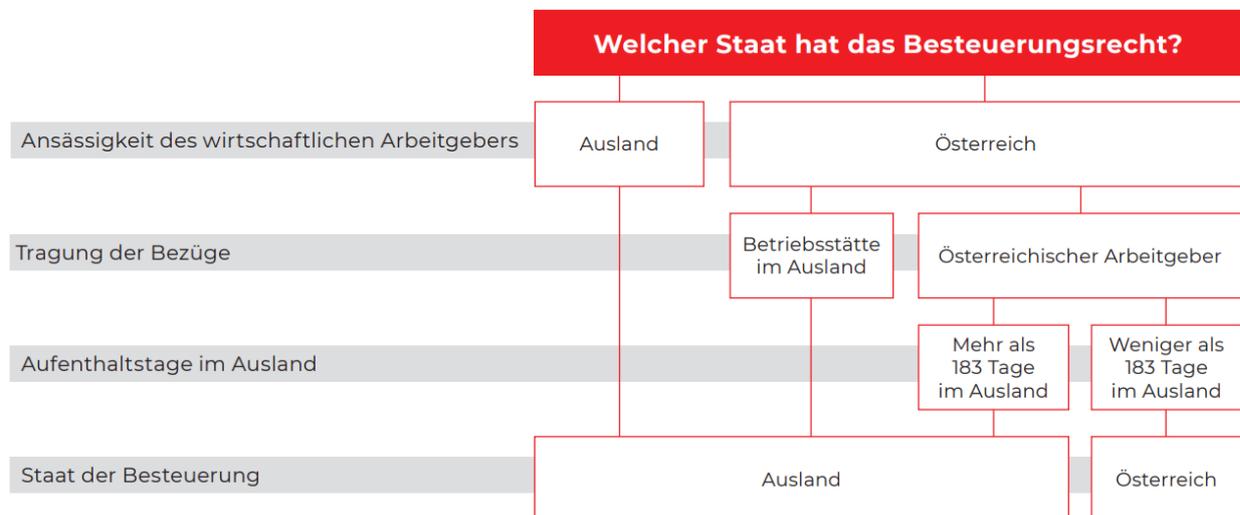
3.1.3. Tragung der Vergütungen durch ausländische Betriebsstätte

Eine Betriebsstätte ist eine feste Einrichtung zur Ausübung der gesamten oder teilweisen unternehmerischen Tätigkeit, wie beispielsweise Zweigniederlassungen oder Geschäftsstellen. Einrichtungen für Hilfstätigkeiten oder Vorbereitungsarbeiten, zB Schauräume, gelten nicht als Betriebsstätte, allerdings begründen abhängige Vertreter unter Umständen Vertreterbetriebsstätten im Einsatzland. Auch Baustellen an den betreffenden Einsatzorten gelten als Betriebsstätte, wenn diese eine vom DBA geregelte Dauer überschreiten, zB 12 Monate lt. dem DBA Österreich – Tschechien.

Die bloße Existenz einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat besagt jedoch noch nicht, dass die Vergütungen auch durch diese getragen werden. Der Arbeitnehmer muss tatsächlich im Personalstand

der Betriebsstätte eingegliedert und wirtschaftlich dieser zugeordnet sein. Dies bedeutet, dass die Gehälter bzw Löhne auch von dieser Betriebsstätte wirtschaftlich getragen werden müssen.

3.1.4. Zusammenfassung



3.2. AUSNAHMEN VOM TÄTIGKEITSORTPRINZIP

3.2.1. Aufsichts- und Verwaltungsräte/Schiff- und Luftfahrtsunternehmen

Vergütungen für Arbeitnehmer, die in der **Schiff- und Luftfahrt** tätig sind, sowie für Mitglieder von **Aufsichts- und Verwaltungsräten** sind in jenem Staat steuerpflichtig, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, dh den Ort der Geschäftsleitung hat.

BEISPIEL

Tina hat ihren einzigen Wohnsitz in Wien. Sie arbeitet als Pilotin für eine Fluggesellschaft, die in Deutschland den Sitz der Geschäftsleitung hat. Für das Einkommen, welches sie für diese Tätigkeit erzielt, ist sie daher in Deutschland steuerpflichtig. Da Österreich jedoch der Ansässigkeitsstaat ist, dürfen diese Einkünfte auch von Österreich versteuert werden. Wie die Doppelbesteuerung letztlich vermieden wird, ist durch das DBA geregelt (vergleiche Kapitel 4).

3.2.2. Grenzgänger

Auch für Steuerpflichtige, die in einem Staat nahe der Grenze wohnen und in einem anderen Staat nahe der Grenze ihren Arbeitsplatz haben und täglich pendeln, dh **Grenzgänger** sind, gibt es eine Ausnahme vom Tätigkeitsortprinzip. Dies bedeutet, dass Grenzgänger in ihrem Wohnsitzstaat steuerpflichtig sind. Doch das gilt nicht für alle Betroffenen, denn die entsprechenden Grenzgängerregelungen müssen in den DBA verankert sein. Österreich hat lediglich **mit Deutschland, Italien und Liechtenstein** derartige Vereinbarungen.

BEISPIEL

Fall A:

Laura arbeitet für einen österreichischen Arbeitgeber in Österreich, jedoch nahe an der Grenze zu Deutschland. Ihren Wohnsitz hat sie mit ihrer Familie in einem grenznahen deutschen Ort. Aufgrund der Grenzgängerregelung des DBA Österreich-Deutschland ist sie mit den österreichischen Einkünften in Deutschland steuerpflichtig, da sie dort ansässig ist.

Fall B:

Clemens arbeitet ebenfalls für einen österreichischen Arbeitgeber. Sein Tätigkeitsort ist in Österreich in der Nähe der Schweizer Grenze. Er lebt in der Schweiz und pendelt täglich nach Österreich. Da im DBA Österreich-Schweiz keine Grenzgängerregelung vereinbart ist, hat Österreich das Besteuerungsrecht für seine Einkünfte, obwohl er in der Schweiz ansässig ist.

Eine Besonderheit stellt die Grenzgängerregelung mit Deutschland ab 2024 dar. In der Vergangenheit war auch hier für die Grenzgängereigenschaft vorausgesetzt, dass täglich vom Arbeitsplatz zum Wohnort gependelt wurde. Lediglich an 45 Tagen im Jahr konnte die tägliche Rückkehr unterbleiben. Ab 2024 genügt es, dass sich der Wohnort in der Grenzzone von 30 Kilometer von der Staatsgrenze befindet und die Tätigkeit üblicherweise innerhalb der Grenzzone ausgeübt wird. An 45 Tagen im Jahr kann die Tätigkeit außerhalb der Grenzzone verrichtet werden. Somit führt im Rahmen des DBA Österreich-Deutschland nunmehr auch regelmäßiges Homeoffice nicht mehr zum Verlust der Grenzgängereigenschaft.

4. METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

Ist ein Steuerpflichtiger im Inland ansässig und somit hier mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig und erzielt er im Ausland Einkünfte, die aufgrund des Tätigkeitsortsprinzips bzw des DBA dort besteuert werden dürfen, dann kommt es dem Grunde nach zu einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte. Um dies zu verhindern, sind in den DBA Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geregelt. Hierbei wird zwischen der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt und der Anrechnungsmethode unterschieden.

4.1. BEFREIUNGSMETHODE MIT PROGRESSIONSVORBEHALT

Bei dieser Methode werden die im Ausland bezogenen Einkünfte **im Ansässigkeitsstaat von der Steuer befreit**. Allerdings werden die Auslandseinkünfte im Rahmen des **Progressionsvorbehalts** im Inland steuerlich berücksichtigt.

Beim Progressionsvorbehalt werden die Auslands- und Inlandseinkünfte zusammengerechnet und für diese Gesamteinkünfte wird zunächst die Einkommensteuer nach dem inländischen Steuertarif ermittelt. In weiterer Folge wird der Durchschnittssteuersatz berechnet, indem die errechnete Einkommensteuer durch das Gesamteinkommen dividiert wird.

Für die eigentliche Steuerberechnung im Inland wird der eben ermittelte Durchschnittssteuersatz jedoch ausschließlich auf die Inlandseinkünfte angewandt.

BEISPIEL

Simon lebt mit seiner Familie in Österreich und bezieht von Jänner bis August Einkünfte, die in Österreich steuerpflichtig sind, in Höhe von insgesamt 23.000 €. Ab September arbeitet er für ein deutsches Schifffahrtsunternehmen, wobei sein alleiniger Wohnsitz in Österreich bleibt.

Er verdient auf dem Schiff 11.000 €. Laut DBA Deutschland-Österreich sind diese Einkünfte in Deutschland steuerpflichtig. Die Einkommensteuer in Deutschland beträgt für diese Einkünfte insgesamt 1.900 €.

Österreich darf die in Deutschland versteuerten Einkünfte nicht nochmals besteuern, allerdings den Progressionsvorbehalt anwenden:

Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat:	24.000 €
<u>Einkünfte, für die Deutschland das Besteuerungsrecht hat:</u>	<u>11.000 €</u>
Gesamteinkünfte:	35.000 €

Einkommensteuer in Österreich:

Steuer für Gesamteinkünfte: $(35.000 - 34.513) \times 40 \% + 5.708,90 = 5.903,70 \text{ €}$

Durchschnittssteuersatz: $(5.903,70 \text{ €} / 35.000 \text{ €}) = 16,87 \%$

tatsächliche Steuer: $24.000 \text{ €} \times 16,87 \% - 463 \text{ € (Verkehrsabsetzbetrag}^1) = 3.585,80 \text{ €}$

Gemeinsam mit der deutschen Steuer zahlt er daher für sein Gesamteinkommen eine Steuer von 5.485,80 €. Dies entspricht etwa jener Steuer, die er bezahlt hätte, wenn er das gesamte Einkommen von 35.000 € ausschließlich in Österreich erzielt hätte, nämlich $5.903,70 \text{ €} - 463 \text{ € (VAB)} = 5.440,70 \text{ €}$.

Der Grund für dieses Vorgehen ist, dass hiermit Progressionsvorteile durch das Einkommenssplitting auf mehrere Staaten verhindert werden sollen und alle in einem Staat ansässigen Personen mit gleichen Gesamteinkünften die gleiche Steuerbelastung haben sollen, unabhängig davon, woher die Einkünfte stammen.

In manchen österreichischen DBA befindet sich zudem eine sogenannte „**Subject To Tax**“-Klausel. Diese besagt, dass ausländische Einkünfte nur dann von der österreichischen Steuer befreit sind, sofern sie im Ausland der Einkommensteuer unterliegen und die Einkommensteuer auch nachweislich entrichtet wurde. Wäre dies nicht der Fall, ginge das Besteuerungsrecht der Auslandseinkünfte auf den Ansässigkeitsstaat über.

4.2. ANRECHNUNGSMETHODE

Im Rahmen der Anrechnungsmethode werden sowohl die **in- als auch ausländischen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat versteuert**. Eine allfällig im Ausland entrichtete Steuer wird hierbei jedoch auf die inländische Steuer angerechnet. Der angerechnete Betrag ist allerdings nur so hoch wie jene Steuer, die sich ergeben würde, wäre das ausländische Einkommen im Ansässigkeitsstaat erzielt worden. Es wird daher für das ausländische Einkommen stets die höhere Steuer bezahlt.

¹ Der Verkehrsabsetzbetrag (VAB) steht dann zu, wenn Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bezogen werden. Personen mit Pensionseinkünften haben Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag.

BEISPIEL

Clara arbeitet für einen Schweizer Arbeitgeber in St. Gallen. Sie lebt jedoch mit ihrer Familie in Österreich und ist daher in Österreich ansässig. Ihr Jahreseinkommen beträgt 35.000 €. Für dieses Einkommen ist sie aufgrund des Tätigkeitsortprinzips in der Schweiz steuerpflichtig. Allerdings hat Österreich als Ansässigkeitsstaat ebenfalls ein Besteuerungsrecht. Laut DBA Österreich-Schweiz wird bei unselbständigen Einkünften eine Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode vermieden.

Einkommensteuer nach österreichischem Steuertarif:

$(35.000 - 34.513) \times 40 \% + 5.708,90 \text{ €} - 463 \text{ €}$ (Verkehrsabsetzbetrag) =	5.440,70 €
- anrechenbare Steuer aus der Schweiz	2.900,00 €
<hr/>	
Einkommensteuer in Österreich:	2.540,70 €

Da in Österreich noch keine Lohnsteuer einbehalten wurde, ist der Gesamtbetrag dem österreichischen Finanzamt im Rahmen der Arbeitnehmer:innenveranlagung nachzuzahlen.

5. BESONDERHEITEN BEI AUSLANDSSACHVERHALTEN

5.1. HOMEOFFICE IM AUSLAND

Soll ein Teil der Arbeit für einen österreichischen Arbeitgeber im Homeoffice in einem anderen Land verrichtet werden, so kann dies steuerliche, aber auch sozialversicherungsrechtliche und arbeitsrechtliche Konsequenzen haben. Eine Beratung vor Beginn der Homeoffice-Tätigkeit im Ausland ist daher jedenfalls empfehlenswert!

Es gelten auch bei Tätigkeiten im Homeoffice bisher beschriebene steuerliche Regelungen. Die Steuerpflicht besteht grundsätzlich in dem Land, in dem die Tätigkeit physisch ausgeübt wird, dh wo tatsächlich im Homeoffice gearbeitet wird. Ist die Ansässigkeit allerdings in einem anderen Land, dann verbleibt die Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat, wenn der Aufenthalt im Tätigkeitsstaat geringer als 183 Tage im vom DBA bestimmten Zeitraum ist.

BEISPIEL

Filip hat seinen Lebensmittelpunkt in Österreich und arbeitet auch hier für einen österreichischen Arbeitgeber. Er plant allerdings über die Sommermonate seine Arbeit aus dem Homeoffice bei Freunden in Spanien zu verrichten. Dafür wird er sich vom 1. Juni bis 15. September in Spanien aufhalten.

Das DBA zwischen Österreich und Spanien regelt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind, wenn der Arbeitgeber seinen Sitz der Geschäftsleitung nicht im Tätigkeitsstaat hat, der Arbeitnehmer nicht einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat zugeordnet ist und der Arbeitnehmer sich im Steuerjahr des Tätigkeitsstaats nicht länger als 183 Tage aufhält. Das spanische Steuerjahr läuft vom 1. Jänner bis 31. Dezember.

Filip wird weiterhin für seinen in Österreich ansässigen Arbeitgeber beschäftigt sein und keiner spanischen Betriebsstätte des Arbeitgebers angehören. Außerdem wird er sich im maßgeblichen Zeitraum insgesamt 107 Tage in Spanien aufhalten. Somit bleibt das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte in Österreich bestehen.

Liegt die Ansässigkeit außerhalb Österreichs, wird aber die Tätigkeit grundsätzlich in Österreich ausgeübt, dann hat Österreich als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Findet jedoch die Arbeit (teilweise) im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat statt, so geht das Besteuerungsrecht ab dem ersten Tag zumindest anteilig auf den Ansässigkeitsstaat über. Erfolgt die Tätigkeit teilweise in Österreich und teilweise im Ansässigkeitsstaat, so ist das Einkommen für Zwecke der Besteuerung im Verhältnis der Arbeitstage auf die beiden Länder aufzuteilen („Salary Splitting“).

BEISPIEL

Ilona lebt mit ihrer Familie in der Slowakei. In Österreich hat sie keinen Wohnsitz. Sie arbeitet jedoch für einen österreichischen Arbeitgeber in Österreich und ist damit für diese Einkünfte in Österreich (beschränkt) steuerpflichtig. Sie möchte jedoch in Zukunft 2 Tage in der Woche im Homeoffice in der Slowakei arbeiten und nur noch 3 Tage ins österreichische Büro kommen. Im gesamten Jahr wird sie 90 Tage in der Slowakei arbeiten und 135 Tage in Österreich. 40 % ihres Jahreseinkommens entfällt daher auf die Homeoffice-Tätigkeit in der Slowakei, weshalb letztlich 40 % des Einkommens in der Slowakei zu versteuern sind. Lediglich die verbleibenden 60 % des Einkommens für die österreichischen Arbeitstage bleiben in Österreich steuerpflichtig.

5.2. INNERSTAATLICHER PROGRESSIONSVORBEHALT

Wer in Österreich einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist hier unbeschränkt steuerpflichtig. Damit hat Österreich grundsätzlich das Recht, das gesamte Welteinkommen zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn die Ansässigkeit in einem anderen Staat liegt, zB weil in Österreich nur ein „Arbeitswohnsitz“ vorliegt und der Familienwohnsitz mit den engeren persönlichen Beziehungen im Ausland ist. Hat Österreich für einen Teil des Welteinkommens das Besteuerungsrecht, ist das restliche Welteinkommen, welches im Ausland zu versteuern ist, dennoch steuerlich relevant. Dieses wird für den innerstaatlichen Progressionsvorbehalt berücksichtigt, indem der Steuersatz auf Basis des gesamten Welteinkommens ermittelt wird und dieser Steuersatz schließlich auf das in Österreich zu versteuernde Einkommen angewendet wird. Lediglich für den Fall, dass das DBA vorschreibt, dass das im Ausland zu versteuernde Einkommen nicht für einen innerstaatlichen Progressionsvorbehalt herangezogen werden darf, bleibt es völlig unberücksichtigt, sofern die Ansässigkeit nicht in Österreich liegt.

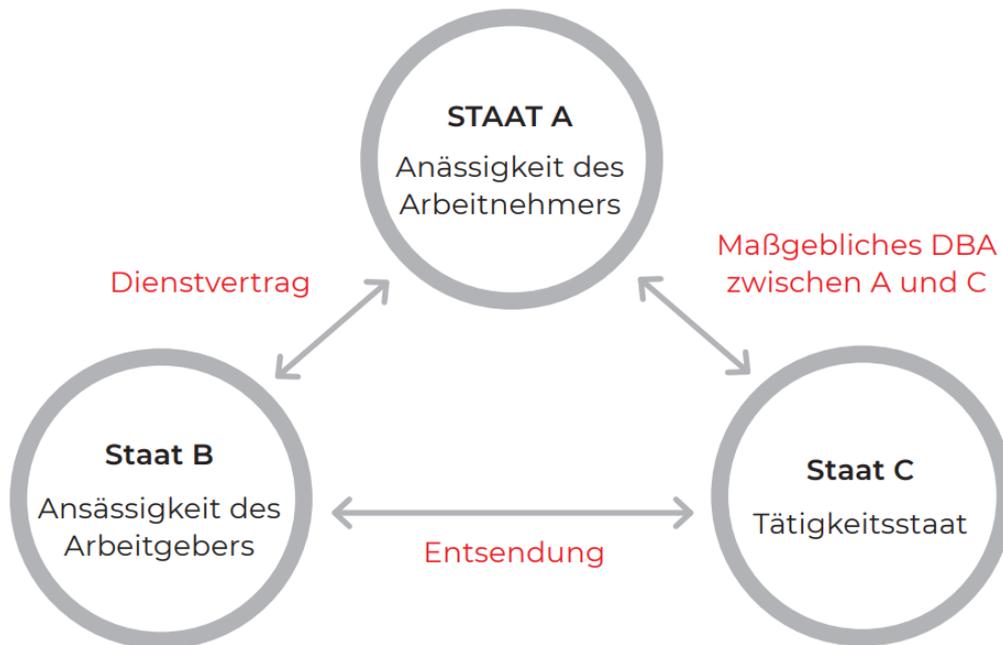
Der innerstaatliche Progressionsvorbehalt ähnelt dem Progressionsvorbehalt im Zusammenhang mit der Befreiungsmethode (vgl. Kapitel 4.1). Der grundlegende Unterschied liegt darin, dass der innerstaatliche Progressionsvorbehalt eine rein nationale Steuervorschrift bei unbeschränkter Steuerpflicht ist, wohingegen der Progressionsvorbehalt bei der Befreiungsmethode im DBA geregelt ist und lediglich dem Ansässigkeitsstaat zukommt. Ob bei Vorliegen eines Wohnsitzes in einem Staat ein innerstaatlicher Progressionsvorbehalt anzuwenden ist, ist also vom jeweiligen Steuerrecht abhängig und muss im betreffenden Staat geklärt werden. Außerdem ist für das konkrete Einkommen zu prüfen, ob nicht das DBA die Einbeziehung in einen innerstaatlichen Progressionsvorbehalt ausschließt.

Aus österreichischer Perspektive ist zu erwähnen, dass der innerstaatliche Progressionsvorbehalt nicht nur dann anzuwenden ist, wenn hier ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gegeben ist, sondern auch, wenn auf die unbeschränkte Steuerpflicht optiert wird. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Antrag gestellt werden, auch ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden (vgl. Kapitel 6.1)

5.3. DREIECKSSACHVERHALTE

Es kann auch vorkommen, dass sowohl der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen und der Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, nicht ident sind und zudem der Arbeitgeber weder im Tätigkeitsstaat noch im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte hat.

Für die Klärung, wie eine Doppelbesteuerung vermieden wird, ist hierbei nicht das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und jenem des Arbeitgebers maßgeblich, sondern jenes des **Ansässigkeitsstaats des Arbeitnehmers** und dem **Tätigkeitsstaat**. Die Ansässigkeit des Arbeitgebers bzw der Ort der Bezahlung spielt keine Rolle bei der Bestimmung des anzuwendenden DBA.



BEISPIEL

Paula hat ihren Wohnsitz in Österreich. Sie beginnt ein Dienstverhältnis zu einem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber. Die Tätigkeit wird sie jedoch nicht in Deutschland, sondern in der Slowakei ausüben. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die Ansässigkeit bleibt in Österreich.

Wegen des Tätigkeitsortsprinzips bleibt das Besteuerungsrecht der erzielten Einkünfte in der Slowakei. Als Ansässigkeitsstaat von Paula darf aber auch Österreich diese Einkünfte besteuern. Um zu klären, wie die Doppelbesteuerung vermieden wird, ist das DBA Österreich-Slowakei heranzuziehen. Das DBA mit Deutschland ist hierfür unbeachtlich. Gemäß dem maßgeblichen DBA sind die in der Slowakei steuerpflichtigen Bezüge in Österreich mit Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzusetzen.

5.4. EINKÜNFTE AUS LÄNDERN, MIT DENEN KEIN DBA EXISTIERT

Wenn zwischen dem Tätigkeits- und dem Ansässigkeitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde, dann ist der betroffene Arbeitnehmer mit seinem gesamten Welteinkommen im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig und somit auch mit den im Ausland besteuerten Einkünften. Mangels Vereinbarung zwischen den Staaten ist eine Anrechnung der ausländischen Steuer dem Grunde nach nicht möglich.

In solchen Fällen sieht jedoch die österreichische **Bundesabgabenordnung** (§ 48 BAO) in Verbindung mit der **Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen** (BGBl II 474/2002) eine Entlastung der ausländischen Einkünfte vor. Der in Österreich ansässige Steuerpflichtige kann beantragen, dass die **ausländischen Einkünfte von der österreichischen Steuer befreit** werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die ausländischen Einkünfte einer mit Österreich vergleichbaren Besteuerung unterliegen. Dies bedeutet, dass die **Durchschnittssteuerbelastung im Ausland mehr als 15 %** betragen muss, damit die Einkünfte in Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden können. Allerdings werden die steuerbefreiten Auslandseinkünfte **in Österreich mit dem Progressionsvorbehalt** für allfällige inländische Einkünfte berücksichtigt (vergleiche Kapitel 4.1).

Beträgt die durchschnittliche **Steuerbelastung** im Ausland **15 % oder weniger**, dann werden die Auslandseinkünfte nicht von der österreichischen Steuer befreit. Die *Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen* ermöglicht in diesem Zusammenhang jedoch die **Anrechnung der ausländischen Steuer** (vergleiche Kapitel 4.2).

BEISPIEL

Konrad wird für 3 Jahre in den Oman entsendet, wobei Österreich sein Ansässigkeitsstaat bleibt. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte während der Entsendung hat Oman. Allerdings wird dort keine Einkommensteuer eingehoben.

Mit Oman hat Österreich kein DBA abgeschlossen. Das hat zur Folge, dass Konrad seine Einkünfte aus dem Oman im Ansässigkeitsstaat, dh Österreich, versteuern muss. Eine Steuerbefreiung der Einkünfte in Österreich nach § 48 BAO ist nicht möglich, da die Steuerbelastung im Oman weniger als 15 % beträgt. Die Einkünfte sind aufgrund der Verordnung betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung folglich mittels Anrechnungsmethode zu berücksichtigen.

5.5. ARBEITGEBER OHNE BETRIEBSSTÄTTE IN ÖSTERREICH

Arbeitnehmer, die für einen Arbeitgeber beschäftigt sind, der keine Betriebsstätte in Österreich unterhält (exterritoriale Arbeitgeber), sind verpflichtet, das erzielte Einkommen im Zuge der Arbeitnehmer:innenveranlagung zu versteuern. Ab dem Jahr 2020 muss der exterritoriale Arbeitgeber jedoch eine Lohnbescheinigung an das Finanzamt über die bezahlten Bruttobezüge melden.

Es können Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen und Zuschläge für Sonn-, Feiertags- oder Nacharbeit, bei nachweislichem Erfüllen der Voraussetzungen, steuerfrei bleiben. Auch bleibt die Steuerbegünstigung der sonstigen Bezüge (zB Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration) aufrecht, wenn diese zusätzlich zu den laufenden Bezügen ausbezahlt werden. Ein rein rechnerisches Herausschälen der sonstigen Bezüge ist nicht zulässig. Es ist daher darauf zu achten, dass die **Zahlung der Gehälter in zumindest 14 Teilbeträgen** vorgenommen wird.

Der exterritoriale Arbeitgeber kann jedoch freiwillig einen Lohnsteuerabzug in Österreich vornehmen. Diesbezüglich kann er einen **befugten steuerlichen Vertreter (Steuerberater)** heranziehen. Dieser führt die Lohnkonten und behält im Zuge dessen die Lohnsteuer ein, welche auf das Abgabekonto des ausländischen Arbeitgebers abgeführt wird. Weiters ist ein Jahreslohnzettel über die Bezüge an das österreichische Finanzamt zu übermitteln.

5.6. ORTSKRÄFTE/SUR-PLACE-PERSONAL BEI DIPLOMATISCHEN VERTRETUNGEN

Viele DBA enthalten Regelungen, wonach Einkünfte von Ortskräften von Botschaften und Konsulaten nicht im Ansässigkeitsstaat, sondern in dem durch die Botschaft vertretenen Staat steuerpflichtig sind. Solche Bestimmungen finden sich zumeist bei den Regelungen zum öffentlichen Dienst. In diesen Fällen hat Österreich, je nach Ausgestaltung des DBA, nur für jene Ortskräfte das Besteuerungsrecht, die die österreichische Staatsbürgerschaft haben oder die nicht nur wegen dieser Arbeit in Österreich ansässig geworden sind (Staatsbürgerschaftsvorbehalt).

Einkünfte von derartigen Arbeitnehmern unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug. Auch ein freiwilliger Lohnsteuerabzug durch einen befugten Vertreter ist nicht zulässig. Liegt das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte folglich bei Österreich, so sind die Einkünfte mittels **Arbeitnehmer:innenveranlagung** dem Finanzamt mitzuteilen. Wie bei extritorialen Arbeitgebern können Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen und Zuschläge für Sonn-, Feiertags- oder Nachtarbeit, bei nachweislichem Erfüllen der Voraussetzungen, steuerfrei bleiben. Auch bleibt die Steuerbegünstigung der sonstigen Bezüge (zB Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration) aufrecht, wenn diese zusätzlich zu den laufenden Bezügen ausbezahlt werden. Ein rein rechnerisches Herausschälen der sonstigen Bezüge ist nicht zulässig. Es ist daher darauf zu achten, dass die **Zahlung der Gehälter in zumindest 14 Teilbeträgen** vorgenommen wird.

BEISPIEL

Fall A:

Lilian ist österreichische Staatsbürgerin und arbeitet als Hausbetreuerin bei der belgischen Botschaft. Mit ihren Einkünften ist Lilian in Österreich steuerpflichtig. Da ihr Arbeitgeber keine Lohnsteuer einbehält, muss sie ihre Einkünfte mit der Arbeitnehmer:innenveranlagung versteuern.

Fall B:

Marco ist italienischer Staatsbürger. Er lebte bisher in Mailand und übersiedelt anlässlich seines neuen Dienstverhältnisses bei der italienischen Botschaft nach Österreich. Seinen italienischen Wohnsitz gibt er auf. Er wird nun in Österreich ansässig.

Im DBA Österreich-Italien ist für Einkünfte aus Tätigkeiten im öffentlichen Dienst ein Staatsbürgerschaftsvorbehalt geregelt. Da Marco nur wegen dem Dienstverhältnis bei der Botschaft in Österreich ansässig wurde, bleibt das Besteuerungsrecht der Einkünfte, die er bei der Botschaft verdient, in Italien.

5.7. PENSIONEN

Bei Bezug ausländischer Pensionen ist es oft davon abhängig, ob die Bezüge von öffentlichen oder privaten Kassen ausbezahlt werden und ob die Pensionsansprüche aufgrund von privatrechtlichen Dienstverhältnissen oder aus Tätigkeiten im öffentlichen Dienst stammen. Bei öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern kommt es zudem meist auch darauf an, ob die ausgeübte Tätigkeit hoheitliche Aufgaben umfasste oder es sich dabei um gewerbliche oder kaufmännische Tätigkeiten handelte.

In manchen DBA wird für gewisse Pensionszahlungen dem Kassenstaat, also jenem Staat aus dem die Zahlung stammt, das Besteuerungsrecht eingeräumt. Allerdings kann dieses Besteuerungsrecht auf den Wohnsitzstaat, dh dem Ansässigkeitsstaat, übergehen, wenn es das jeweilige DBA vorsieht. Eine Übersicht bezüglich der Zuteilung der Besteuerungsrechte für Pensionen ist im Anhang enthalten.

BEISPIEL

Fall A:

Irene hat ihren Wohnsitz in Österreich. Sie erhält eine österreichische Sozialversicherungspension und zusätzlich bezieht sie eine Rente aus Deutschland. Diese Rente stammt aus der deutschen Sozialversicherung. Laut DBA Österreich-Deutschland darf die deutsche Rente in Deutschland (Kassenstaat) besteuert werden. Da mit Deutschland die Befreiungsmethode vereinbart ist, darf Österreich als Ansässigkeitsstaat diese jedoch progressionserhöhend für die inländische Pension berücksichtigen.

Fall B:

Jan lebt in Österreich. Aufgrund seines früheren Dienstverhältnisses in Polen erhält er eine kleine Pension aus Polen. Laut DBA Österreich-Polen sind Pensionen, die aufgrund früherer Dienstverhältnisse zu privaten Arbeitgebern bezahlt werden, im Wohnsitzstaat steuerpflichtig. Daher hat nur Österreich das Besteuerungsrecht für die polnische Pension. Jan bekommt diese brutto ausbezahlt und muss sie im Zuge der Arbeitnehmer:innenveranlagung gemeinsam mit seiner österreichischen Pension in Österreich versteuern.

5.8. STEUERBEGÜNSTIGTE AUSLANDSTÄTIGKEITEN („MONTAGEPRIVILEG“)

Unter bestimmten Voraussetzungen gibt es für Tätigkeiten von **vorübergehend ins Ausland entsendeten** österreichischen Arbeitnehmern eine Steuerbegünstigung. Konkret können **60 % der laufenden steuerpflichtigen Bezüge**, die für die Auslandstätigkeit bezahlt werden, steuerfrei bleiben. Das Ausmaß der Begünstigung ist jedoch jeden Monat mit der (sozialversicherungsrechtlichen) Höchstbeitragsgrundlage nach dem ASVG begrenzt. Sonderzahlungen, das sind zB der Urlaubszuschuss bzw die Weihnachtsremuneration, sind von der Steuerbegünstigung nicht erfasst.

Die Steuerbegünstigung kann jedoch nur dann zur Anwendung kommen, wenn nachfolgend beschriebene Voraussetzungen **gemeinsam** erfüllt sind:

1. Die Entsendung erfolgt aus der EU, dem EWR oder der Schweiz

Die Entsendung muss von einem Betrieb oder eine Betriebsstätte in der EU, dem EWR oder der Schweiz aus erfolgen.

2. Die Entsendung erfolgt nicht an den Sitz der Geschäftsleitung oder an eine feste Einrichtung des Arbeitgebers

Die Entsendung darf nicht an die Stätte, an der sich die Geschäftsführung befindet, oder eine feste Einrichtung wie zB Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten oder Geschäftsstellen erfolgen. Eine Entsendung zu Baustellen, die aufgrund der Dauer ihres Bestehens (6 Monate) als Betriebsstätte gelten, ist unproblematisch für die Steuerbegünstigung.

3. Der Einsatzort, ist mehr als 400 Kilometer Luftlinie von Österreich entfernt

Die Entsendung muss an einen Einsatzort erfolgen, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt ist. Einsatzorte mit geringeren Entfernungen berechtigen nicht zur Steuerbegünstigung.

4. Die Tätigkeit ist ihrer Natur nach nicht auf Dauer ausgelegt

Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die Tätigkeit mit der Herstellung eines Werkes oder der Erbringung einer Leistung beendet ist. Bspw. fallen darunter Tätigkeiten eines Maurers oder Monteurs. Aber auch die Lieferung oder Montage einer Maschine bzw anderer Investitionsgüter oder spezifische Beratungsleistungen wären Tätigkeiten, die der Natur nach nicht auf Dauer ausgelegt sind. Anders verhält es sich bei Beratungen, die im Rahmen von laufenden

Klientenbeziehungen erfolgen, wie zB bei Anwälten oder Steuerberatern. Derartige Beratungen oder zB Tätigkeiten von Geschäftsführern oder Controllern sind ihrer Natur nach auf Dauer ausgelegt, auch wenn die Leistungen nur befristet im Ausland erbracht werden.

5. Die Entsendung dauert ununterbrochen mindestens einen Monat

Die Monatsfrist endet mit demselben Tag des Folgemonats. Wenn die Auslandsentsendung zB mit 10. Februar beginnt, dann endet die Monatsfrist mit 10. März. Während der Monatsfrist darf die Tätigkeit nur für Wochenenden, ausländische gesetzliche Feiertage, kurze Krankenstände (ohne Rückkehr nach Österreich), betriebsbedingte Arbeitseinstellungen (zB Schlechtwetter, Reparaturen) oder gesetzliche bzw kollektivvertragliche Dienstverhinderungen (zB bei einem Todesfall) unterbrochen werden.

6. Die Arbeiten im Ausland sind überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten

Erschwerende Umstände liegen insbesondere dann vor, wenn die Arbeit eine erhebliche Verschmutzung des Arbeitnehmers bzw seiner Kleidung bewirkt, eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder der körperlichen Sicherheit mit sich bringt oder die Arbeiten im Vergleich zu den üblichen inländischen Arbeitsbedingungen (in der Branche) eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Eine außerordentliche Erschwernis ist zB dann gegeben, wenn die Arbeiten in einem Land verrichtet werden, für welches vom Außenministerium eine Reisewarnung ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitswarnung vorliegt. Außerdem werden erschwerende Umstände auch in Ländern der Spalte 1 bis 3 der Liste der Entwicklungsländer angenommen.

7. Für die Einkünfte der Auslandstätigkeit werden keine anderen Steuerbegünstigungen in Anspruch genommen

Die Steuerbegünstigung steht nur dann zu, wenn der Arbeitgeber für die Einkünfte im Rahmen der Auslandstätigkeit keine steuerfreien Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen bzw Zuschläge für Überstunden sowie Sonn-, Feiertags- oder Nachtarbeit ausbezahlt. Außerdem dürfen vom Arbeitgeber die Kosten für höchstens eine Familienheimfahrt im Monat bezahlt werden. Ebenfalls geht die Steuerbefreiung verloren, wenn der Arbeitnehmer die für die Auslandstätigkeit angefallene Kosten für Familienheimfahrten, der doppelten Haushaltsführung oder Reisekosten (Tag-, Nächtigungsgelder bzw Fahrtkosten) im Rahmen der Arbeitnehmer:innenveranlagung geltend macht.

Lediglich wenn **alle 7 Voraussetzungen gemeinsam erfüllt** sind, können 60 % der Einkünfte (ohne Sonderzahlungen), monatlich höchstens die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage, steuerfrei belassen werden.

Dabei handelt es sich um eine innerstaatliche Steuerbegünstigung, die keine Auswirkung auf die Auslegung des DBA zwischen Österreich und dem Tätigkeitsstaat hat. Das bedeutet, dass die Einkünfte im Tätigkeitsstaat zur Gänze nach den dortigen Regelungen steuerpflichtig werden können, zB weil sich der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage im maßgeblichen Zeitraum lt. DBA im Tätigkeitsstaat aufhält. Ist der Arbeitnehmer in Österreich ansässig und somit hier auch mit dem im Ausland zu versteuernden Einkommen steuerpflichtig, dann sind in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Befreiungsmethode nur die steuerpflichtigen 40 % anzusetzen. Auch bei der Anrechnungsmethode werden nur die steuerpflichtigen 40 % herangezogen.

5.9. EXPATRIATES

Als Expatriates gelten Personen, die folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Während der letzten 10 Jahre kein Wohnsitz in Österreich
- Im Auftrag des ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt
- Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat Österreich
- Die Beschäftigung dauert nicht länger als 5 Jahre
- Der ständige Wohnsitz im Ausland wird beibehalten

Für Expatriates kann ein österreichischer Arbeitgeber bestimmte **Werbungskosten**, wie Umzugskosten oder Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten, bereits in der laufenden **Lohnverrechnung berücksichtigen**. Alternativ zu den tatsächlichen Kosten kann ein **Werbungskostenpauschale** in Höhe von 20 % der laufenden Einkünfte, maximal 10.000 € jährlich, berücksichtigt werden. Die Geltendmachung dieser Kosten durch den Arbeitnehmer selbst im Rahmen einer Arbeitnehmer:innenveranlagung kann somit entfallen. Auf die Auslegung der DBA haben die Regelungen bezüglich Expatriates keinen Einfluss. Eine Arbeitnehmer:innenveranlagung kann freiwillig beantragt werden.

6. ARBEITNEHMER:INNENVERANLAGUNG (ANV) BEI AUSLANDSEINKÜNFTE

Ein Antrag auf Arbeitnehmer:innenveranlagung (ANV) ist in der Regel freiwillig. Bei grenzüberschreitenden Einkünften ist die ANV jedoch meistens verpflichtend. Egal ob freiwillig oder verpflichtend: beantragt wird die ANV mit dem Formular L1, evtl. samt Beilagen für Kinder (L1k bzw L1k-bF), für außergewöhnliche Belastungen (L1ab) oder bestimmte Sonderausgaben (L1d).

Ob eine ANV gemacht werden muss und welche Formulare hierfür zusätzlich notwendig sind, zeigt folgendes Kapitel. Allgemeine Informationen zum Thema ANV finden sich in der Broschüre [„Steuer Sparen“](#) der Arbeiterkammer Wien. Generell kann eine ANV auch ohne Vorliegen von Auslandseinkünften verpflichtend sein. Wann dies der Fall ist, erfahren Sie ebenfalls in der Broschüre [„Steuer Sparen“](#).

6.1. OHNE WOHSITZ IN ÖSTERREICH – BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE

Notwendige Formulare:

grundsätzlich: **L1:** Antrag auf Arbeitnehmer:innenveranlagung (ANV), evtl. samt Beilagen für Kinder (L1k, L1k-bF), außergewöhnliche Belastungen (L1ab) oder Sonderausgaben (L1d)

zusätzlich: **L1i:**

- Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht
- Einkünfte von exterritorialen Arbeitgebern in Österreich
- in Österreich steuerpflichtige Einkünfte als Ortskraft bei diplomatischen Vertretungen
- Einkünfte, die im Ausland steuerpflichtig sind, aber in Österreich für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind

E9: Einkommensnachweis für Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht

L17: für Einkünfte von exterritorialen Arbeitgebern oder als Ortskraft bei diplomatischen Vertretungen, wenn neben laufenden Bezügen auch Sonderzahlungen bezahlt werden.

Bezieht ein Arbeitnehmer in Österreich Einkünfte hat aber hier keinen Wohnsitz, dann ist er für diese Einkünfte beschränkt steuerpflichtig. Das bedeutet, dass grundsätzlich nur die im Inland bezogenen Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.

Auch beschränkt Steuerpflichtige können die ANV 5 Jahre rückwirkend beantragen. Diese erfolgt in der Regel freiwillig. Allerdings sind beschränkt Steuerpflichtige dann **zur Veranlagung verpflichtet**, wenn

- zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere Einkünfte mit Lohnsteuerabzug in Österreich bezogen werden,
- neben österreichischen Einkünften mit Lohnsteuerabzug noch sonstige in Österreich zu veranlagende Einkünfte (zB aus selbständiger Arbeit, Vermietung, etc.) von mehr als 730 € bezogen werden, oder
- österreichische Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug (zB Einkünfte von einem exterritorialen Arbeitgeber) bezogen werden, und die gesamten inländischen Einkünfte mehr als 2.331 € (2023: 2.126 €) betragen.

Die Einkünfte von exterritorialen Arbeitgebern oder als Ortskraft bei diplomatischen Vertretungen sind mit der Beilage L1i bekannt zu geben. Werden neben den laufenden Bezügen auch Sonderzahlungen ausbezahlt, so ist zusätzlich das Formular L17 abzugeben.

BEISPIEL

Martin wohnt in der Slowakei und arbeitet für 5 Monate in Österreich für einen österreichischen Arbeitgeber, wobei er in Österreich keinen Wohnsitz begründet. Für diesen Zeitraum erzielt er ein Einkommen 9.000 €. Da der österreichische Arbeitgeber bereits Lohnsteuer für diese Einkünfte einbehalten muss, hat Martin keine Pflichtveranlagung. Er kann jedoch freiwillig eine ANV beantragen. Würde Martin bei einem exterritorialen Arbeitgeber (zB einer Botschaft) arbeiten, dann wäre für ihn die ANV verpflichtend, da sein Einkommen mehr als 2.331 € beträgt.

Die **ANV bei beschränkt Steuerpflichtigen unterscheidet** sich in folgenden Punkten von jener von unbeschränkt Steuerpflichtigen:

- es wird vor Berechnung der Einkommensteuer ein Betrag von 10.486 € (2023: 9.567 €) zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet
- es kann kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag geltend gemacht werden
- es steht kein Unterhaltsabsetzbetrag, Kinderabsetzbetrag oder Familienbonus zu
- es können keine außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht werden
- es können nur jene Sonderausgaben, die in Österreich getätigt wurden, beantragt werden
- Werbungskosten sind nur für jene Einkünfte zu berücksichtigen, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat

Insbesondere wegen des Hinzurechnungsbetrages von 10.486 € bringt eine ANV bei beschränkter Steuerpflicht in vielen Fällen keinen Vorteil mit sich. Es besteht aber die Möglichkeit einen **Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht** zu stellen. Diesen Antrag können **Staatsbürger von EU- bzw EWR-Staaten** oder Staaten, mit denen im Doppelbesteuerungsabkommen ein **Diskriminierungsverbot** vereinbart wurde, stellen. Voraussetzung ist weiters, dass **90 % des gesamten Welteinkommens in**

Österreich erzielt werden, **oder die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12.816 €** (2023: 11.693 €) jährlich betragen.

Der Antrag auf die unbeschränkte Steuerpflicht erfolgt im Zuge der ANV mit der Beilage L1i. Hierbei ist dem Finanzamt zusätzlich eine Bestätigung über die Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat von der ausländischen Finanzbehörde beizubringen. Dies geschieht mit dem Formular E9. Der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht kann bis zum rechtskräftigen Abschluss des ANV-Verfahrens gestellt werden. Somit kann auch noch nach Erhalt eines Einkommensteuerbescheides innerhalb der Beschwerdefrist (ein Monat ab Zustellung des Bescheides) der Antrag gestellt werden.

Durch die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger entfällt die Hinzurechnung von 10.486 € und es können auch Steuerbegünstigungen geltend gemacht werden, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen vorbehalten sind (zB Alleinverdienerabsetzbetrag, Familienbonus oder Abschreibung von außergewöhnlichen Belastungen).

Zu beachten ist jedoch, dass ab der Veranlagung 2023 mit dem Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ein innerstaatlicher Progressionsvorbehalt vorzunehmen ist. Das bedeutet, dass die ausländischen Einkünfte zur Ermittlung des österreichischen Steuersatzes herangezogen werden, wobei mit diesem Steuersatz ausschließlich die österreichischen Einkünfte versteuert werden.

BEISPIEL

Peter ist ungarischer Staatsbürger und hat seinen Wohnsitz in Ungarn. In Österreich hat er keinen Wohnsitz. Er arbeitet in Österreich für einen österreichischen Arbeitgeber. Die österreichischen Einkünfte in Höhe von 24.000 € jährlich sind in Österreich steuerpflichtig. In Ungarn erzielt er geringe Einkünfte von 2.000 € jährlich. Der österreichische Arbeitgeber hat ihm im Laufe des Jahres bereits 2.092 € Lohnsteuer einbehalten.

Peter möchte die ANV in Österreich beantragen, um Werbungskosten in Höhe von 3.700 € und außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt von 400 € geltend zu machen.

Variante 1:

Da er keinen Wohnsitz in Österreich hat, ist er hier nur beschränkt steuerpflichtig. Daher werden Peter bei der Steuerberechnung 10.486 € hinzugerechnet und die außergewöhnlichen Belastungen können nicht berücksichtigt werden. Die Steuerberechnung im Zuge der ANV lautet somit:

Einkünfte aus Österreich:	24.000 €
- Werbungskosten:	3.700 €
+ Hinzurechnungsbetrag:	10.486 €
Bemessungsgrundlage:	30.786 €

Einkommensteuer nach österreichischem Steuertarif:

$$(30.786 - 20.818) \times 30 \% + 1.600,40 - 463 \text{ € (Verkehrsabsetzbetrag)} = 4.127,80 \text{ €}$$

Der Arbeitgeber hat ihm bereits 2.092 € an Lohnsteuer einbehalten. Die Differenz, nämlich 2.035,80 €, würden nun wegen der Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger als Nachforderung vom Finanzamt festgesetzt. Da seine österreichischen Einkünfte bereits dem Lohnsteuerabzug unterlagen, hat Peter aber keine Pflichtveranlagung.

Variante 2:

Aufgrund der Tatsache, dass Peter mehr als 90 % seines gesamten Welteinkommens in Österreich erzielt und Staatsbürger eines EU- bzw EWR-Staates ist, kann er in Österreich einen

Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht stellen. Durch diesen Antrag entfällt die Hinzurechnung des Betrages von 10.486 € zur Bemessungsgrundlage und weiters können die außergewöhnlichen Belastungen abgesetzt werden. Allerdings unterliegen die ungarischen Einkünfte einem innerstaatlichen Progressionsvorbehalt, weshalb sie für die Ermittlung des Steuersatzes heranzuziehen sind. In diesem Fall lautet die Steuerberechnung:

Einkünfte aus Österreich:	24.000 €
- Werbungskosten:	3.700 €
- außergewöhnliche Belastungen:	400 €
österreichisches Einkommen:	19.900 €
Einkünfte aus Ungarn:	2.000 €
Bemessungsgrundlage für Steuersatz:	21.900 €

Einkommensteuer in Österreich:

Steuer für Durchschnittsteuersatz: $(21.900 - 20.818) \times 30\% + 1.600,40 - 463 \text{ €}$
(Verkehrsabsetzbetrag) = 1.462,00 €

Durchschnittsteuersatz: $1.462 \text{ €} / 21.900 \text{ €} = 6,68\%$

Steuer für österreichisches Einkommen: $19.900 \text{ €} \times 6,68\% = 1.329,32 \text{ €}$

Es ergibt sich nun bei der Besteuerung als unbeschränkt Steuerpflichtiger eine österreichische Steuer von 1.329,32 €. Die Differenz zu dem, was der Arbeitgeber einbehalten hat, dh 762,68 €, würde er vom Finanzamt rückerstattet bekommen.

6.2. MIT WOHNSTZITZ IN ÖSTERREICH – UNBESCHRÄNKTE STEUERPFICHT

Besteht in Österreich ein Wohnsitz, dann liegt jedenfalls eine unbeschränkte Steuerpflicht vor. Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht können im Zuge der ANV sämtliche Abschreibungen (zB Alleinverdienerabsetzbetrag oder Familienbonus) geltend gemacht werden. Zudem entfällt der Hinzurechnungsbetrag von 10.486 €. Allfälliges Einkommen aus dem Ausland ist jedoch dem Finanzamt mitzuteilen, da dieses für den innerstaatlichen Progressionsvorbehalt berücksichtigt wird.

Notwendige Formulare:

grundsätzlich: **L1:** Antrag auf Arbeitnehmer:innenveranlagung (ANV), evtl. samt Beilagen für Kinder (L1k, L1k-bF), außergewöhnliche Belastungen (L1ab) oder Sonderausgaben (L1d)

- L1i:**
- Einkünfte von exterritorialen Arbeitgebern in Österreich
 - in Österreich steuerpflichtige Einkünfte als Ortskraft bei diplomatischen Vertretungen
 - Einkünfte, die im Ausland steuerpflichtig sind, aber in Österreich für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind

zusätzlich: **L17:** für folgende Einkünfte, wenn neben laufenden Bezügen auch Sonderzahlungen gewährt werden:

- Einkünfte von exterritorialen Arbeitgebern in Österreich
- in Österreich steuerpflichtige Einkünfte als Ortskraft bei diplomatischen Vertretungen
- im Ausland steuerpflichtige Einkünfte, wenn Österreich der Ansässigkeitsstaat ist und für die Einkünfte laut DBA die Anrechnungsmethode anzuwenden ist

6.2.1. Ansässigkeit in Österreich

Ist Österreich der Ansässigkeitsstaat, dann sind nicht nur die österreichischen Einkünfte für die ANV maßgeblich, sondern das **gesamte Welteinkommen**. In Österreich sind demnach sämtliche weltweit erzielten Einkünfte bekannt zu geben. Eine **ANV** ist hierbei **verpflichtend**, sofern

- die Einkünfte, für die noch keine Lohnsteuer einbehalten wurde (auch Auslandseinkünfte), mehr als 730 € betragen **und**
- das gesamte in Österreich zu veranlagende Einkommen über 13.981 € (2023: 12.756 €) im Kalenderjahr ist. Dazu zählen auch die im Ausland bezogenen Einkünfte.

Demnach sind bei Überschreitung der Einkommensgrenze von 13.981 € nicht nur die im Inland steuerpflichtigen Bezüge anzugeben, sondern auch jene, für die ein anderer Staat das Besteuerungsrecht hat. Dies gilt unabhängig davon, ob die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt oder die Anrechnungsmethode Anwendung findet. Die im Ausland steuerpflichtigen Einkünfte sind mit dem Formular L1i anzugeben, welches gemeinsam mit dem Formular L1 abzugeben ist. Bei der Anrechnungsmethode gilt zudem, dass die im Ausland entrichtete Einkommensteuer mitzuteilen ist, da diese angerechnet wird.

BEISPIEL

Silvia lebt in Österreich und arbeitet bis Juni 2023 in Österreich. Ab September 2023 wird sie bis Dezember 2024 entsendet:

- 2023: Einkünfte aus Österreich: 24.800 €, Auslandseinkünfte: 30.100 €
- 2024: Auslandseinkünfte: 60.200 €, keine Einkünfte aus Österreich

Während der Entsendung hat sie einen Wohnsitz im Ausland und in Österreich. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bleibt weiterhin in Österreich. Österreich ist daher ihr Ansässigkeitsstaat.

Variante 1:

Sie wird nach Finnland entsendet. Gemäß DBA Österreich-Finnland geht das Besteuerungsrecht der Einkünfte während der Entsendung auf Finnland über, wenn sich Silvia mehr als 183 Tage während eines Zeitraumes von 12 Monaten in Finnland aufhält. Da sie für 1,5 Jahre durchgehend entsendet wird, liegt das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte ab dem ersten Tag in Finnland.

Silvia ist allerdings in Österreich ansässig, weshalb Einkünfte, die in Finnland besteuert werden, auch bei der österreichischen ANV angegeben werden müssen. Sie hat in **allen Jahren eine Pflichtveranlagung**, da sie jeweils mehr als 12.756 (2023) bzw 13.981 € (2024) an Einkünften erzielt und die Auslandseinkünfte jeweils mehr als 730 € betragen. Da mit Finnland die **Anrechnungsmethode** vereinbart ist, muss sie **auch** für das Jahr, in dem sie keine österreichischen Einkünfte hat, eine ANV in Österreich einreichen. Die finnischen Einkünfte werden hierbei mit dem österreichischen Steuertarif versteuert und dafür wird die finnische Steuer angerechnet. Sie muss also für **alle zwei betroffenen Jahre** eine ANV beim Finanzamt einreichen und dabei auch die in Finnland bezahlte Steuer bekannt geben.

Variante 2:

Silvia wird nach Frankreich entsendet. Das Besteuerungsrecht der Einkünfte während der Entsendung geht ab dem ersten Tag auf Frankreich über, da sie sich während 12 aufeinanderfolgender Monate mehr als 183 Tage in Frankreich aufhält.

Weil Österreich ihr Ansässigkeitsstaat ist und sie mehr als 12.756 (2023) bzw 13.981 € (2024) verdient und zudem die Auslandseinkünfte mehr als 730 € im Jahr betragen, hat sie auch hier

für alle Jahre eine Pflichtveranlagung. Allerdings regelt das DBA Österreich-Frankreich, dass die Doppelbesteuerung mittels **Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt** vermieden wird. Das bedeutet einerseits, dass sie die in Frankreich bezahlte Steuer nicht bekanntgeben muss. Andererseits muss sie für **das Jahr, in dem sie keine österreichischen Einkünfte erzielt, aus Vereinfachungsgründen keine ANV** abgeben, da der Progressionsvorbehalt mangels inländischer Einkünfte nicht vorgenommen werden kann. Silvia muss also nur für das **Jahr, in dem die Entsendung beginnt**, eine ANV in Österreich einreichen.

Für Auslandseinkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat und die keinem Lohnsteuerabzug unterliegen, ist zudem das Formular L17 auszufüllen, wenn neben den laufenden Bezügen auch Sonderzahlungen bezahlt werden. Davon betroffen sind insbesondere Einkünfte von exterritorialen Arbeitgebern, als Ortskraft bei diplomatischen Vertretungen oder als Grenzgänger; aber auch bestimmte ausländische Pensionen. Auch für im Ausland steuerpflichtige Bezüge, die mittels Anrechnungsmethode anzusetzen sind, ist das Formular L17 notwendig, wenn Sonderzahlungen bezogen werden.

Anzumerken ist, dass die Auslandseinkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln sind. Das bedeutet, dass von den Bruttobezügen nur jene **Werbungskosten** in Abzug gebracht werden dürfen, die **in Österreich anerkannt** sind. Somit richtet sich die Beurteilung der Werbungskosten nach inländischem Recht.

BEISPIEL

Harald arbeitet bis August in Österreich und erzielt hier Einkünfte in Höhe von 24.800 €. Ab September arbeitet er für einen dänischen Arbeitgeber in Dänemark. Hier erzielt er Einkünfte von umgerechnet 14.400 €. Diese sind in Dänemark steuerpflichtig. Da seine Frau und Kinder in Österreich leben, bleibt die Ansässigkeit hier bestehen.

In Dänemark kann er für die dänischen Einkünfte ein Pendlerpauschale beantragen. Sein Wohnsitz in Dänemark ist 30 Kilometer von seiner Arbeitsstätte entfernt. Laut dänischem Recht beträgt das Pendlerpauschale für Harald 600 €, die er von den dänischen Einkünften steuermindernd abziehen kann. In Dänemark muss er daher nur 13.800 € (= 14.400 € - 600 €) versteuern.

Da Harald in Österreich ansässig bleibt und er eine Pflichtveranlagung hat, muss er die Einkünfte aus Dänemark in seiner österreichischen ANV angeben. Mit Dänemark wurde die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vereinbart. Folglich muss er die dänischen Einkünfte für die Ermittlung des österreichischen Steuersatzes dem Finanzamt bekannt geben. Hier kann er aber nicht das Pendlerpauschale laut dänischem Recht abziehen, sondern nur jenes Pendlerpauschale, welches ihm nach österreichischem Recht zusteht, das sind 232 €. Daher sind 14.168 € (= 14.400 € - 232 €) für den Progressionsvorbehalt bei der ANV in Österreich zu berücksichtigen.

Auch im Falle der Anrechnungsmethode ist das in Österreich maßgebliche Einkommen nach österreichischem Recht zu ermitteln.

6.2.2. Ansässigkeit im Ausland

Ist Österreich nicht der Ansässigkeitsstaat, so kommt in Österreich keinesfalls die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Allerdings sind Einkünfte, für die ein anderer Staat das Besteuerungsrecht hat, bekanntzugeben, da die Einkünfte für den innerstaatlichen Progressionsvorbehalt herangezogen werden. Im Übrigen gilt das gleiche wie bei Ansässigkeit in Österreich (vgl. Kapitel 6.2.1).

BEISPIEL

Robert lebt mit seiner Familie in der Slowakei. Er arbeitet für einen österreichischen Arbeitgeber in Wien und hat hierfür einen Zweitwohnsitz in Wien. Von seinen österreichischen Einkünften wird ihm bereits Lohnsteuer abgezogen. Zusätzlich erzielt er auch Einkünfte aus der Slowakei.

Sein Mittelpunkt der Lebensinteressen ist jedoch in der Slowakei, weshalb er in der Slowakei ansässig ist. Er kann auf freiwilliger Basis für die österreichischen Einkünfte eine ANV machen. Er wird wegen seines Wohnsitzes in Österreich hier als unbeschränkt Steuerpflichtiger veranlagt. Die Einkünfte aus der Slowakei muss er in Österreich bekannt geben, da diese für die Ermittlung des österreichischen Steuersatzes herangezogen werden (innerstaatlicher Progressionsvorbehalt).

6.3. BESONDERHEITEN BEI DER ANV

6.3.1. In Österreich zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer

Hat ein Steuerpflichtiger in Österreich keinen Wohnsitz und behält der Arbeitgeber in Österreich Lohnsteuer ein, obwohl das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte im Ausland liegt, dann kann die Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer beantragt werden. Für den Antrag auf Rückerstattung der Lohnsteuer sind die Formulare **ZS-RD-LNSA** auszufüllen. Zuständig für den Antrag ist das **Finanzamt für Großbetriebe**.

BEISPIEL

Daniela ist eine bei einem österreichischen Arbeitgeber in Vorarlberg beschäftigte Dienstnehmerin und hat ihren einzigen Wohnsitz in Liechtenstein. Sie gilt gemäß dem DBA Österreich-Liechtenstein als Grenzgängerin. Demnach ist sie für das in Österreich erzielte Einkommen ausschließlich in Liechtenstein steuerpflichtig. Allerdings behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Daniela in Österreich ein. Sie kann daher beim Finanzamt für Großbetriebe einen Antrag auf Rückerstattung der österreichischen Lohnsteuer stellen.

Besteht in Österreich ein Wohnsitz und damit die unbeschränkte Steuerpflicht, ist eine allfällig zu Unrecht auf DBA-steuerbefreite Einkünfte einbehaltene Lohnsteuer im Zuge der Arbeitnehmer:innenveranlagung (Formular L1 und allfällige Beilagen) zu erstatten.

6.3.2. Unterjähriger Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht

Ist ein Steuerpflichtiger zunächst beschränkt steuerpflichtig und wechselt er unterjährig, zB durch Begründung eines Wohnsitzes, in die unbeschränkte Steuerpflicht, so sind diese beiden Zeiträume jeweils gesondert zu veranlagern und im jeweiligen Verfahren nur die im betreffenden Zeitraum erzielten Einkünfte maßgeblich. Gleiches gilt, wenn durch die Aufgabe des Wohnsitzes von der unbeschränkten auf die beschränkte Steuerpflicht gewechselt wird.

BEISPIEL

Martha arbeitet in Wien für einen österreichischen Arbeitgeber. Bisher hatte sie einen Wohnsitz in Wien. Diesen Wohnsitz gibt sie jedoch auf und zieht ab August in die Slowakei. Von nun an wird sie täglich von der Slowakei zu ihrer Arbeitsstelle pendeln.

Für die Monate Jänner bis Juli ist sie wegen ihres inländischen Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Für Einkünfte, die sie ab August erzielt, wird sie jedoch als beschränkt Steuerpflichtige veranlagt und kann für diesen Zeitraum zB keine außergewöhnlichen Belastungen mehr geltend machen. Wenn Martha eine ANV einreicht, wird sie zwei getrennte Einkommensteuerbescheide erhalten: einmal für die Einkünfte der beschränkten und einen für die Einkünfte mit der unbeschränkten Steuerpflicht.

Da Martha allerdings Staatsbürgerin eines EU-Landes ist und ausschließlich Einkommen in Österreich erzielt, könnte sie beantragen, auch für den Zeitraum ohne österreichischen Wohnsitz als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt zu werden. In diesem Fall wäre wieder das gesamte Jahr ein einheitlicher Veranlagungszeitraum.

6.3.3. Unterjähriger Ein- bzw Austritt in die Steuerpflicht

Begründet ein Arbeitnehmer unterjährig erstmals die Steuerpflicht in Österreich, da er vorher weder einen Wohnsitz im Inland hatte noch inländische Einkünfte bezog, so gilt das gesamte Kalenderjahr als einheitlicher Veranlagungszeitraum. Dies trifft auch zu, wenn der Wohnsitz unterjährig aufgegeben wird und keine inländischen Einkünfte mehr zufließen.

Die bis zum Beginn bzw ab dem Ende der österreichischen Steuerpflicht im Ausland zugeflossenen Einkünfte bleiben bei der Veranlagung unberücksichtigt.

BEISPIEL

Kristjan lebte und arbeitete bisher in Estland. Im betreffenden Kalenderjahr bezog er bis April Einkünfte aus Estland. Im Mai zieht er gemeinsam mit seiner Familie nach Österreich und gibt seinen estnischen Wohnsitz auf. Ab Mai erzielt er Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bei einem österreichischen Arbeitgeber.

Die Einkünfte, die er in Estland erzielt, sind dort steuerpflichtig. Die Einkünfte vom österreichischen Arbeitgeber sind in Österreich zu versteuern. Da er gleichzeitig mit dem Beginn des österreichischen Dienstverhältnisses einen Wohnsitz in Österreich begründet, ist er von Anfang an unbeschränkt steuerpflichtig. Es gibt keinen Zeitraum, für den eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Folglich gilt das gesamte Jahr als einheitlicher Veranlagungszeitraum.

Weiters gibt er gleichzeitig seinen estnischen Wohnsitz auf, weshalb die Ansässigkeit sofort von Estland nach Österreich wechselt. Das bedeutet, dass er während des Bezugs der estnischen Einkünfte in Estland ansässig war. Die estnischen Einkünfte wären nur dann bei der österreichischen ANV anzugeben, wenn er zu diesem Zeitpunkt bereits in Österreich ansässig gewesen wäre. Da dies nicht der Fall war, sind ausschließlich die österreichischen Einkünfte bei der ANV zu berücksichtigen.

7. ÜBERSICHT DER WICHTIGSTEN DBA-REGELUNGEN

Österreich hat mit zahlreichen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Grundsätzlich orientieren sich diese an dem OECD-Musterabkommen, doch sind in den Details unter Umständen abweichende Vereinbarungen festgehalten worden. Daher sollte im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten immer ein Blick in das konkrete DBA geworfen werden. Abgerufen werden können diese in voller Länge unter <https://www.ris.bka.gv.at/Bundesrecht/> oder <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/DBA-Liste.html>.

Nachfolgende Tabelle liefert einen Überblick über die wichtigsten DBA-Regelungen für Einkünfte aus unselbständiger Beschäftigung und für Pensionen, wenn Österreich der Ansässigkeitsstaat ist.

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	gewerbliche Tätigkeit
Ägypten	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Wohnsitzstaat
Albanien	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Algerien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Armenien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Aserbaidshjan	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Australien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Bahrain	12 Monate	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Barbados	12 Monate	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Belgien	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Belize	Kalenderjahr	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Bosnien und Herzegowina	Steuerjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax – allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Brasilien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat
Bulgarien	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax – allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Chile	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat
China	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	gewerbliche Tätigkeit
Dänemark	Steuerjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Deutschland	Kalenderjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - für unselbständige Einkünfte)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Estland	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Finnland	12 Monate	<i>allgemein: Anrechnung Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten und SV- Pensionen: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Frankreich	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Georgien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Griechenland	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Hongkong	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Indien	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Indonesien	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Iran	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Irland	Steuerjahr	<i>allgemein: Anrechnung Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Island	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax – allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Israel	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax – allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	hoheitliche Tätigkeit
Italien	Steuerjahr	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Japan	12 Monate	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Kanada	Kalenderjahr	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten und SV- Pensionen</i> : Befreiung	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat
Kasachstan	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Katar	12 Monate	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Kirgisistan	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Korea	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Kosovo	Steuerjahr	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Kroatien	Kalenderjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Kuba	Steuerjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Kuwait	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Lettland	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Liechtenstein	Steuerjahr	<i>allgemein</i> : Befreiung <i>unselbständige Einkünfte (ohne Pensionen)</i> : Anrechnung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Wohnsitzstaat

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	hoheitliche Tätigkeit
Litauen	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Luxemburg	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Malaysia	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Wohnsitzstaat
Malta	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat
Marokko	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Mexiko	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Moldau	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Mongolei	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Montenegro	Steuerjahr	<i>allgemein: Anrechnung unselbständige Einkünfte und Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Nepal	12 Monate	<i>allgemein: Befreiung Private Pensionen: Anrechnung</i>	Wohnsitz- und Kassenstaatstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitz- und Kassenstaat SV-Pension: Kassenstaat
Neuseeland	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat
Niederlande	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Mazedonien	Steuerjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Norwegen	12 Monate	Befreiungsmethode	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat
Pakistan	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	hoheitliche Tätigkeit
Philippinen	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Polen	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Portugal	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Wohnsitzstaat
Rumänien	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Russland	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
San Marino	Steuerjahr	<i>allgemein: Anrechnung unselbständige Einkünfte und Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten und SV- Pensionen: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat (Subject to tax)	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat (Subject to tax) SV-Pension: Kassenstaat
Saudi Arabien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Schweden	Kalenderjahr	<i>allgemein: Anrechnung SV-Pensionen und Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschafts- vorbehalt)	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat (mit Staatsbürgerschaftsvorbehalt)
Schweiz	Steuerjahr	<i>allgemein: Befreiung unselbständige Einkünfte (ohne Pensionen): Anrechnung</i>	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat
Serbien	12 Monate	<i>allgemein: Befreiungsmethode SV-Pensionen: Anrechnungsmethode</i>	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Singapur	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Slowakei	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Slowenien	Kalenderjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	hoheitliche Tätigkeit
Spanien	Steuerjahr	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Wohnsitzstaat
Südafrika	Kalenderjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Tadschikistan	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Taiwan (Taipeh)	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	Kassenstaat
Thailand	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat ³⁾	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat ³⁾
Tschechien	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Tunesien	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat
Türkei	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Turkmenistan	12 Monate	<i>allgemein: Anrechnung Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Ukraine	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Ungarn	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Wohnsitzstaat
USA	12 Monate	<i>allgemein: Anrechnung SV-Pensionen und Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten: Befreiung</i>	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Usbekistan	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Venezuela	12 Monate	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Vereinigte Arabische Emirate	Steuerjahr	Befreiungsmethode (ab 01.03.2023: Anrechnungsmethode)	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat

Land	Zeitraum für 183-Tage-Regel	Vermeidung der Doppelbesteuerung ¹⁾	Privat-rechtlicher Arbeitgeber		Öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber	
			Private Pension	SV-Pension	hoheitliche Tätigkeit	hoheitliche Tätigkeit
Vereinigtes Königreich	12 Monate	<i>allgemein</i> : Anrechnung <i>Pensionen für hoheitliche Tätigkeiten</i> : Befreiung	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Vietnam	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat
Weißrussland (Belarus)	12 Monate	Befreiungsmethode (Subject to tax - allgemein ²⁾)	Wohnsitzstaat	Kassenstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	private Pension: Wohnsitzstaat SV-Pension: Kassenstaat
Zypern	Steuerjahr	Befreiungsmethode	Wohnsitzstaat	Wohnsitzstaat	Kassenstaat (Staatsbürgerschaftsvorbehalt)	Wohnsitzstaat

¹⁾ In sämtlichen Fällen mit der Befreiungsmethode ist auch der Progressionsvorbehalt vereinbart.

²⁾ Die Subject-To-Tax-Klausel gilt für alle Einkunftsarten.

³⁾ Firmenpensionen sind jedoch im Kassenstaat steuerpflichtig, wenn das auszahlende Unternehmen im Kassenstaat ansässig ist oder sich die auszahlende Betriebsstätte im Kassenstaat befindet.