

## 1. TEIL PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT

**§ 1. (1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.**

**(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.**

**(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.**

**(4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 13308 Euro (2024: 12816 Euro, 2023: 11693 Euro, bis 2022: 11000 Euro) betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. **Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.** (Progressionsabgeltungsgesetz 2025, BGBl. I 144/2024; Progressionsabgeltungsgesetz 2024, BGBl. I 153/2023; BGBl. I 110/2023)**

### Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze

(BGBl. II 528/2003, ausgegeben am 18.11.2003)

Auf Grund des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 wird verordnet:

**§ 1. (1)** Bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

(2) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

**§ 2.** Die Wirkungen des § 1 treten bei Auswärtsverlagerungen des Mittelpunktes der Lebensinteressen erstmals im folgenden Kalenderjahr und bei Einwärtsverlagerungen letztmals im vorhergehenden Kalenderjahr ein.

**§ 3.** Eine Benutzung des inländischen Wohnsitzes des unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-)Partners, von dem der Abgabepflichtige nicht dauernd getrennt lebt, begründet einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Wohnsitz für den Abgabepflichtigen.

**§ 4.** Die Verordnung ist ab 1. Jänner 2004 anzuwenden.

### LStR 2002:

#### 1. PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT (§ 1 EStG 1988)

##### 1.1 Natürliche Personen

**L 1** Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuerpflicht beginnt mit Geburt der natürlichen Person und endet mit dem Tod (Todeserklärung). Die Besteuerung von Bezügen nach einem verstorbenen Arbeitnehmer beim Rechtsnachfolger hat – wenn an den Rechtsnachfolger kein laufender Bezug bezahlt wird – auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen (§ 32 Z 2 EStG 1988).

##### 1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

###### 1.2.1 Umfang

**L 2** Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen. Einkünfte, die im Ausland vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, scheiden für die

Bemessung der unbeschränkten Einkommensteuer in Österreich aus (VwGH 10.02.1950, 1864/48; siehe EStR 2000 RZ 15 bis RZ 20).

### 1.2.2 Wohnsitz

**L 3** Für die Auslegung der Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ sind § 26 BAO und die hiezu ergangene Rechtsprechung maßgeblich. Dies gilt auch in Fällen, in denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist. Der Begriff „Wohnsitz“ nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat nur für die Annahme der Ansässigkeit im Sinne des zwischenstaatlichen Steuerrechts, nicht hingegen im Bereich des § 1 EStG 1988 Bedeutung (VwGH 10.3.1961, 1942/60; VwGH 7.4.1961, 1744/60; siehe EStR 2000 RZ 21 bis 26).

Wohnsitz heißt, eine Wohnung innezuhaben, also über Räumlichkeiten tatsächlich und/oder rechtlich verfügen zu können, dh. sie jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Dabei kann es sich beispielsweise auch um angemietete Wohnungen oder um Untermietzimmer handeln, die jederzeit für den eigenen Wohnbedarf verwendet werden können. Die polizeiliche Anmeldung ist für den Wohnsitzbegriff im Sinn einer faktischen Wohnmöglichkeit nicht ausschlaggebend, doch kann sie ein Indiz für die Annahme eines Wohnsitzes sein.

Ein Wohnsitz wird nicht begründet, wenn der Arbeitgeber lediglich eine Schlafstelle (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Verfügung stellt, die der Arbeitnehmer mit anderen Personen teilen muss oder der Arbeitnehmer an einer Adresse (zB der Betriebsadresse des Arbeitgebers) ohne Wohnräumlichkeiten polizeilich gemeldet wird. (LStR-WE 2024)

### 1.2.3 Gewöhnlicher Aufenthalt ausländischer Arbeitnehmerinnen

**L 4** Ausländische Arbeitnehmer, die eine Arbeitserlaubnis oder einen Arbeitsvertrag für die Dauer von mehr als sechs Monaten besitzen, haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und sind daher bereits ab Beginn des Inlandsaufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig (§ 26 BAO). Sie unterliegen daher auch ohne inländischen Wohnsitz ab der Aufnahme der Arbeitstätigkeit im Inland den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des EStG 1988.

#### Beispiel:

Eine Arbeitnehmerin geht ein Dienstverhältnis für einen Zeitraum von einem Jahr ein. Da dieser Umstand nicht nur auf ein vorübergehendes Verweilen schließen lässt, wird der gewöhnliche Aufenthalt und somit die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem ersten Tag des Aufenthaltes in Österreich begründet. Die unbeschränkte Steuerpflicht bleibt auch dann bestehen, wenn das Dienstverhältnis vorzeitig zB nach drei Monaten beendet wird.

Rechtsgrundlage für die Erteilung von Beschäftigungsbewilligungen ist derzeit das am 1. Jänner 1976 in Kraft getretene Ausländerbeschäftigungsgesetz, BGBl. Nr. 218/1975. Gemäß § 7 des Ausländerbeschäftigungsgesetzes, BGBl. Nr. 218/1975, ist die Beschäftigungsbewilligung zu befristen und darf jeweils längstens für die Dauer eines Jahres erteilt werden. Eine kürzere Bewilligungsdauer ergibt sich neben den Fällen der gesetzlichen Einschränkungen nur in Einzelfällen, wie zB bei Volontären, Ausländern, für die bei Beschäftigungen über vier Monate eine Beschäftigungsbewilligung erforderlich ist, und insbesondere dann, wenn die Beschäftigungsbewilligung nur für einen kürzeren Zeitraum als ein Jahr, wie dies zB bei Aushilfskräften der Fall ist, beantragt wird (siehe EStR 2000 RZ 25).

### 1.2.4 Ausländische Saisonarbeiter

**L 5** Bei kurzfristig beschäftigten ausländischen Saisonarbeitern liegt der gewöhnliche Aufenthalt im Inland nicht vor, weil sich diese Personen nur vorübergehend im Inland aufhalten. Es kommt daher nur der Subsidiarbestand nach § 26 Abs. 2 BAO des Aufenthaltes von mehr als sechs Monaten im Inland zum Zug, wobei sich die Sechsmonatsfrist auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken kann.

#### Beispiel:

Der gewöhnliche Aufenthalt eines Saisonarbeiters dauert von 1.10.2022 bis 20.4.2023, also mehr als sechs Monate. Er ist somit ab dem ersten Tag des Aufenthaltes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, was bei den (Arbeitnehmer-)Veranlagungen der Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 zu beachten ist. Zum Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht (und umgekehrt) siehe Rz 13.

Kurzfristige Auslandsaufenthalte hemmen den sechsmonatigen Fristenlauf, wenn die Umstände darauf schließen lassen, dass die Person nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes wiederum in das Inland zurückkehrt. Dies ist beispielsweise bei Urlauben, Geschäftsreisen oder Familienheimfahrten der Fall. Auch im Fall der Aussetzung eines Beschäftigungsverhältnisses (zB vorübergehende Karenzierung oder Beurlaubung) kann von

einer Hemmung des Fristenlaufes ausgegangen werden. Die Dauer der kurzfristigen Unterbrechung oder Aussetzung wird bei Berechnung der Sechsmonatsfrist nicht mitgezählt.

**Beispiel:**

Eine Arbeitnehmerin ohne Wohnsitz in Österreich befindet sich ab 10.9.2022 im Inland.

- Sollte sie ununterbrochen im Inland verweilen, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht jedenfalls am 11.3.2023 (= mehr als sechs Monate) ein.
- Sollte sie dazwischen zB insgesamt 15 Tage im Ausland verbringen, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht ein, wenn die Arbeitnehmerin mindestens bis 26.3.2023 in Österreich bleibt.

Ist der ausländische Saisonarbeiter in vergangenen Jahren wiederholt nach Österreich gekommen, rechtfertigt dies noch nicht die Annahme, dass er nicht nur vorübergehend in Österreich verbleiben wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sein Aufenthalt in Österreich nur vorübergehend – nämlich für die Zeit der Saisonarbeit – gedacht war (VwGH 28.9.1965, 2232/64).

Werden daher (saisonale) Dienstverhältnisse vollständig abgewickelt (zB durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubersatzleistung), handelt es sich um Beendigungen dieser Dienstverhältnisse, die im Fall des Wegzugs des Arbeitnehmers ins Ausland auch die Sechsmonatsfrist gemäß § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO beenden. Weitere Indizien für die Auflösung (Beendigung) des Dienstverhältnisses sind beispielsweise die Auszahlung von Abfertigungen und die Abmeldung bei der Sozialversicherung.

Bei einer solchen Beendigung eines (saisonalen) Dienstverhältnisses ist von einem Neubeginn des Sechsmonats-Zeitraumes im Fall einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme einer (saisonalen) Beschäftigung im Inland auszugehen.

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt daher bei ausländischen Saisonarbeitern, die im Inland über keinen Wohnsitz verfügen, nur dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. Sie besteht in diesem Fall vom ersten Tag an.

### 1.2.5 Ausländische Grenzgänger bzw. Tagespendler

**L 6** Ausländische Arbeitnehmer ohne inländischen Wohnsitz, die Arbeitsleistungen im Inland verrichten und täglich zu ihrem ausländischen Wohnsitz zurückkehren, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht. Dies gilt auch dann, wenn die inländische Arbeitsverrichtung länger als sechs Monate dauert. Sieht ein DBA eine Grenzgängerregelung vor (DBA mit Italien, Deutschland und Liechtenstein), kommt es für die davon betroffenen Arbeitnehmer zu keiner Besteuerung im Inland.

### 1.2.6 Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG 1988)

**L 7** Inländische Einkünfte erzielende Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates, eines (anderen) EWR-Staates oder eines Staates, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist (siehe Rz 7a) sind gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Antrag unter folgenden Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln:

- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland,
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988,
- Haupteinkünfte in Österreich (90% des Welteinkommens) oder Nichtüberschreiten der jährlichen Grenze mit den nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (siehe dazu Rz 8),
- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der Abgabenbehörde des Ansässigkeitsstaates (Formular E9 – Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums),
- Nachweis der Auslandseinkünfte aus anderen Staaten, sofern diese nicht im E 9 des Ansässigkeitsstaates enthalten sind,
- Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Rz 11),
- Die Antragsvoraussetzungen entsprechen der deutschen Rechtslage. Diese wurde vom EuGH als gemeinschaftskonform gewertet (EuGH 14.9.1999, Rs C-391/97).

Die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig erstreckt sich nur auf den Steuerpflichtigen selbst und nicht auch auf seine Angehörigen. Für die unter § 1 Abs. 4 EStG 1988 fallenden Arbeitnehmer gelten in den betroffenen Fällen die Veranlagungsbestimmungen des § 41 EStG 1988, im Übrigen gilt § 39 EStG 1988. (LStR WE 2023, LStR WE 2022)

**L 7a** EU-Mitgliedstaaten sind:

Österreich, Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien (bis 31.12.2020), Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Zypern

EWR-Länder sind die EU-Länder zuzüglich Island, Liechtenstein und Norwegen.

Länder, ausgenommen EU-Länder und EWR-Länder, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen wurde, sind: Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Bahrain, Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, Chile (ab 2016), China, Georgien, Großbritannien (ab 2021), Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, Kosovo (ab 2019), Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro (ab 2016), Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Russische Föderation (suspendiert ab 6. Dezember 2023 bis auf Weiteres, wirksam ab 7. Dezember 2023), San Marino, Schweiz, Serbien, Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (ab 2015), Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan (ab 2017), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam, Weißrussland.

(LStR-WE 2024, LStR-WE 2022)

**L 8** Die Anwendung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 setzt voraus, dass entweder

- die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder
- die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte betragen jährlich nicht mehr als:

Jahr	Betrag
bis 2022	11.000 Euro
2023	11.693 Euro
2024	12.816 Euro
2025	13.308 Euro

§ 1 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 stellt hinsichtlich dieser Antragsvoraussetzungen auf das Welteinkommen ab und verlangt eine Teilung in einen der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Teil einerseits und die übrigen Einkünfte andererseits (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0201). Sind die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte negativ, ist § 1 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar.

Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. (LStR-WE 2024, LStR-WE 2023, LStR-WE 2022)

**L 9** Mit dem Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig sind bei Vorliegen der Voraussetzungen zu berücksichtigen (siehe auch RZ 14):

- Familienbonus Plus,
- Alleinverdienerabsetzbetrag,
- Alleinerzieherabsetzbetrag,
- Unterhaltsabsetzbetrag,
- Kindermehrbetrag,
- außergewöhnliche Belastungen nach § 34 und § 35 EStG 1988,
- Progressionsermäßigungen (§§ 37, 38 EStG 1988) sowie
- der Freibetrag nach § 105 EStG 1988, das Bausparen nach § 108 EStG 1988, die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988 und die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge nach § 108g EStG 1988. (LStR-WE 2022)

**L 10** In sachlicher Hinsicht unterliegen auch bei Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nur die Einkünfte gemäß § 98 EStG 1988 der österreichischen Besteuerung (inländische Einkünfte). Für die Berechnung der SV-Rückerstattung nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 sind auch ausländische Einkünfte miteinzubeziehen (vgl. Rz 811e). Im Ausland erlittene Verluste sind gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0201). Bei einer späteren Berücksichtigungsmöglichkeit im Ausland erhöhen diese Verluste im betreffenden Veranlagungsjahr den inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte (Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Wird im Veranlagungsjahr, in dem der Nachversteuerungsbetrag zu berücksichtigen ist, kein Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt oder liegen die Voraussetzungen dafür nicht vor, hat die Nachversteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfolgen (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 iVm § 98 Abs. 3 EStG 1988).

Im Ausland zu Unrecht einbehaltene Steuer kann im Rahmen der Veranlagung nicht angerechnet werden. Die Erstattung der zu Unrecht einbehaltenen Steuer ist im jeweiligen DBA-Vertragsstaat zu beantragen.

Die ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 geltende Rechtslage zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gilt auch für jene Steuerpflichtigen, die die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ausüben (siehe dazu Rz 813).

Bei Vorliegen beschränkter Steuerpflicht und Tätigkeit bei einem Arbeitgeber mit Lohnsteuerabzugsverpflichtung in Österreich erfolgt die Besteuerung der Einkünfte gemäß § 70 EStG 1988. Wird keine freiwillige Veranlagung in Verbindung mit der Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragt, ist für eine Erstattung ein gesonderter Antrag gemäß § 240 BAO einzubringen. Bei diesem Antrag hat zwingend eine Vorausmeldung auf elektronischem Wege mittels Web-Formular zu erfolgen. Das ausgedruckte und unterschriebene Antragsformular ist im Original im Rahmen des ABZ-Verfahrens beim Finanzamt für Großbetriebe postalisch einzubringen.

Das Antragsformular hat die von der ausländischen Behörde unterschriebene Ansässigkeitsbescheinigung sowie die notwendigen Nachweise für die Zuordnung des Besteuerungsrechtes gemäß DBA zu enthalten. Ausnahmen hinsichtlich der Formulare für Ansässigkeitsbescheinigungen bestehen für die Staaten Belgien, Chile, Griechenland, Mexiko, Portugal, Spanien, Thailand, Türkei und USA (Erlass des BMF vom 29.02.2024, 2024-0.082.306, BMF-AV Nr. 28/2024).

*(LStR-WE 2024, LStR-WE 2023, LStR-WE 2022)*

**L 11** Der Antrag auf Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist mit dem Formular L1i oder als formloser Antrag beim Finanzamt Österreich einzubringen. Für den Antrag ist eine Bestätigung über den Wohnsitz und die Einkünfte im Ausland (Formular E9) erforderlich.

Die Antragstellung ist nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Ein später gestellter Antrag ist auf Grund der Spezialbestimmung des § 1 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 kann der Antrag auch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft gestellt werden, wenn ein Verfahrenstitel für eine Bescheidänderung vorliegt (zB Wiederaufnahme des Verfahrens; siehe § 39 Abs. 4 EStG 1988).

Die bloße Abgabe des Formulars L1 ist nicht als Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig zu werten, weil mit der Antragstellung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 auch die entsprechenden Voraussetzungen nachzuweisen sind.

*(LStR-WE 2024, LStR-WE 2023, LStR-WE 2022)*

**L 12** Keine Auswirkungen ergeben sich für Grenzgänger, die nach Österreich einpendeln und deren Einkünfte auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen sind (gilt nur für Deutschland, Italien und Liechtenstein).

Da die beantragte Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig weder an einen inländischen Wohnsitz noch an einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt noch an ein anderes „ähnliches Merkmal“ anknüpft, bewirkt sie für sich allein keine inländische Ansässigkeit iSd österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen. *(LStR-WE 2022)*

### 1.2.7 Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht

**L 13** Siehe EStR 2000 RZ 20. Bei unterjährigem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht sowie in umgekehrten Fällen müssen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und für den der beschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind. Der Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist das Einkommen zu Grunde zu legen, welches der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat. Es kann für diesen Zeitraum eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt werden. Siehe auch EStR 2000 RZ 7597. Zur beschränkten Steuerpflicht siehe EStR 2000 RZ 27 ff. Zum Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 siehe LStR 2002, RZ 7 ff. *(LStR-WE 2022)*

## 1.2.8 Auswirkungen auf Absetz- und Freibeträge

**L 14** Auswirkungen des Umfangs der Steuerpflicht auf die Absetz- und Freibeträge:

	<b>unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988</b>	<b>beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988</b>	<b>beantragte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988</b>
Werbungskosten	Ja	Ja	Ja
Sonderausgaben	Ja	Ja, sofern sie sich auf das Inland beziehen	Ja
außergewöhnliche Belastungen	Ja	Nein	Ja
Hinzurechnung gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988	Nein	Ja, im Falle einer Veranlagung	Nein
AVAB/AEAB wenn (Ehe)Partner unbeschränkt steuerpflichtig	Ja	Nein	Ja
AVAB/AEAB wenn (Ehe)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig	Nein	Nein	Ja
AEAB	Ja	Nein	Ja
Unterhaltsabsetzbetrag	Ja	Nein	Ja
Familienbonus Plus	Ja	Nein	Ja
Kindermehrbetrag nach § 33 Abs. 7 EStG 1988	Ja	Nein	Ja
Sozialversicherungsrückerstattung nach § 33 Abs. 8 Z 2 und 3	Ja	Nein	Ja

(LStR-WE 2025)

### EstR 2000:

#### 1.1.3 Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1988)

##### 1.1.3.2 Wesen und Umfang

**E 29** Bei beschränkt Steuerpflichtigen bleiben außer Betracht:

- Familienbonus Plus nach § 33 Abs. 3a EStG 1988,
- Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 EStG 1988,
- Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 (bis 2015 auch der Arbeitnehmer- bzw. Grenzgängerabsetzbetrag),
- Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988,
- außergewöhnliche Belastungen im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988,
- die Tarifbegünstigung nach § 38 EStG 1988,
- die Veranlagungsbestimmungen gemäß § 41 EStG 1988,
- Freibeträge für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen gemäß § 105 EStG 1988,
- die Mietzinsbeihilfe iSd § 107 EStG 1988 idF vor StRefG 2015/2016 (bis 2015),
- das Bausparen nach § 108 EStG 1988 und
- die Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988.

Die nach § 70 Abs. 2 EStG 1988 im Lohnsteuerabzugsverfahren angesetzten Absetzbeträge gehen bei der Veranlagung nicht verloren. Sonderausgaben beschränkt Steuerpflichtiger sind gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn sie einen Inlandsbezug aufweisen. Zur Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer siehe auch LStR 2002 RZ 1241a ff.

#### 1.1.4 Besondere Fälle

##### 1.1.4.1 Doppelbesteuerung

**E 33** Werden von unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte aus Staaten bezogen, mit denen ein DBA besteht, ist bei der Besteuerung in drei Schritten vorzugehen:

1. Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.
2. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch das DBA eingeschränkt wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

3. Die weitere Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern richtet sich wieder nur nach innerstaatlichem Steuerrecht (allerdings unter Beachtung von DBA-Diskriminierungsverboten).

## 1.2 Beantragte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG 1988)

**E 36** Siehe LStR 2002 RZ 7 bis 12.

### § 26. BAO

**(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.**

**(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.**

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

### Fragenprogramm

#### 1/1 Persönliche Steuerpflicht (§ 1)

Bei der Einkommensteuer ist zwischen der **persönlichen** Steuerpflicht – wer ist steuerpflichtig? – und der **sachlichen** Steuerpflicht – was ist steuerpflichtig? – zu unterscheiden.

#### Wer ist steuerpflichtig?

Die natürliche Person, und zwar abhängig von ihren Beziehungen zum Inland entweder in Form der unbeschränkten Steuerpflicht oder der beschränkten Steuerpflicht.

#### Was ist steuerpflichtig?

Beim unbeschränkt Steuerpflichtigen das (Welt)Einkommen, beim beschränkt Steuerpflichtigen die inländischen Einkünfte im Sinne des § 98.

Das EStG regelt die persönliche Steuerpflicht im 1. Teil (§ 1), die sachliche Steuerpflicht im 2. Teil (§§ 2 bis 32); im 5. Teil (§§ 47–92) regelt das EStG die Einkommensteuer für nichtselbständig Tätige = Lohnsteuer. Die Lohnsteuer ist die Einkommensteuer der Arbeitnehmer, die in einem Dienstverhältnis zu einem Arbeitgeber stehen, der im Inland über eine Betriebsstätte gemäß § 81 verfügt.

Der Einkommensteuer unterliegen nur natürliche Personen (VwGH 24.4.1959, 964/57), das sind alle Menschen von der Geburt bis zum Tode oder der Todeserklärung; sie sind Steuersubjekt. Das Bestehen der persönlichen Steuerpflicht bedeutet, dass das EStG auf eine natürliche Person grundsätzlich anwendbar ist, gleichgültig, ob sie nichtselbständige Einkünfte bezieht oder ob sie tatsächlich Einkommensteuer entrichten muss. Staatsbürgerschaft, Geschäftsfähigkeit, Groß- oder Minderjährigkeit sind dabei bedeutungslos. Zur Besteuerung nach einem verstorbenen Arbeitnehmer siehe **RZ 1, RZ 1085a**.

Juristische Personen (AG, GmbH usw.) unterliegen nicht der Einkommensteuer, sondern der Körperschaftsteuer. Die Gesellschaften, die keine juristischen Personen sind, also Personengesellschaften (insbesondere OG und KG), unterliegen als solche weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Steuerpflichtig sind die Gesellschafter; auch der typische stille Gesellschafter unterliegt als natürliche Person mit seinen Einkünften aus der Beteiligung der Einkommensteuer (Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 2 Abs. 3 Z 5).

#### 1/2 Unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht

Das EStG unterscheidet im § 1 zwischen unbeschränkter (§ 1 Abs. 2) und beschränkter (§ 1 Abs. 3) Steuerpflicht, die sich im Umfang unterscheiden.

Die unbeschränkte Steuerpflicht bewirkt, dass ab ihrer Begründung sämtliche in- und ausländischen Einkünfte in Österreich der Einkommensteuer unterliegen; es wird das Welteinkommen besteuert. Einkünfte, die vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland bezogen wurden, scheiden für die Bemessung der Einkommensteuer in Österreich aus. Das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht hängt aber nicht davon ab, dass tatsächlich Einkünfte bezogen werden.

Staatsangehörige von EU- oder EWR-Staaten können unter bestimmten Voraussetzungen einen Antrag auf Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtige stellen (siehe **RZ 7–14**).

### **1/2a Unterjähriger Wohnsitzwechsel von Deutschland nach Österreich**

Leitsätze für die betriebliche Praxis:

- Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen einzigen Wohnsitz unterjährig nach Österreich und tritt er damit in die österreichische unbeschränkte Steuerpflicht ein, ist nur das während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht erzielte Einkommen der Einkommensteuerveranlagung zugrunde zu legen (RZ 7502 EStR).
- Sollten im Zuzugsjahr vor dem Wohnsitzwechsel der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte bezogen worden sein, dann bestehen innerhalb des Zuzugsjahres zwei Veranlagungszeiträume, wobei die Einkünfte, die während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht bezogen wurden, und jene, die während der Dauer der beschränkten Steuerpflicht bezogen wurden, getrennt zu veranlagern sind (RZ 7503 EStR).
- Aufgrund dieser Rechtslage können sich nur jene Auslandseinkünfte in Österreich progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen sind.
- Der im DBA-Deutschland vorgesehene Progressionsvorbehalt kann daher bei Wechsel aus der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht nur bei der den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht erfassenden Veranlagung vorgenommen werden.
- Eine andere Rechtslage bestünde nur dann, wenn bereits vor der Ansässigkeitsverlegung aus Deutschland nach Österreich in Österreich ein Zweitwohnsitz bestanden hat (siehe diesbezüglich EAS 2372).

(EAS 2897 vom 29.10.2007, § 1 EStG 1988); siehe auch Salzburger Steuerdialog 2016, Ergebnisunterlage Lohnsteuer sowie LStR 2002 RZ 13

### **1/3 Was versteht man unter „Wohnsitz“ – „gewöhnlichem Aufenthalt“?**

Das Bestehen eines Wohnsitzes ist steuerrechtlich stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes – hier gleichbedeutend mit dem Innehaben – einer Wohnung geknüpft. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 04.09.2014, 2011/15/0133; VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0066; VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145).

Unter dem „Innehaben“ einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0292; VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145). Dabei muss es sich keineswegs um eine standesgemäße Wohnung handeln. Auch der Umstand, dass eine Wohnung (ohne Küche) jahrelang nur als Urlaubsaufenthalt diente, schließt nicht aus, dass der Tatbestand des § 26 Abs. 1 BAO erfüllt ist (VwGH 28.2.1973, 1356/72).

Innehaben der Wohnung muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Diese Umstände müssen objektiver Natur sein (VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080). Aus dem objektiven Umstand, dass die Wohnung in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum zumindest gelegentlich genutzt wird, kann grundsätzlich geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige die Wohnung benutzen wird (EStR Rz 21).

Eine Person kann mehrere Wohnungen innehaben, es sind daher gleichzeitig mehrere Wohnsitze möglich. Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird; insbesondere trifft es nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren (VwGH 03.07.2003, 99/15/0104; VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145).

Eine Urlaubswohnung, über die der Steuerpflichtige die tatsächliche Verfügungsmacht hat und die regelmäßig zu Urlaubszwecken benützt wird, begründet einen Wohnsitz (VwGH 25.9.1973, 111/73).

Die Innehabung einer Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO ist auch dann gegeben, wenn die Wohnung zwar nicht ständig bewohnt wird, aber über sie rechtlich verfügt werden kann, insbesondere wenn sie

für den eigenen Wohnbedarf jederzeit benützt werden kann. Dies ist auch dann der Fall, wenn rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit besteht, die Zeit der Eigennutzung nach dem Willen des Inhabers zu bestimmen. Wenn daher bei einem Appartement der Eigentümer die Möglichkeit hat, den Eigenbedarf (wenn auch nur für wenige Tage) geltend zu machen, kommt dies einer jederzeitigen Verfügungsmöglichkeit über die Wohnung gleich (VwGH 4.11.1980, 3235/79).

Unter „Wohnung“ sind eingerichtete Räume zu verstehen, die vom Inhaber jederzeit ohne wesentliche Veränderung zum Wohnen benutzt werden können. Dabei kommt es weder auf die Absicht (VwGH 25.9.1973, 111/73) noch auf die Einstellung einer Person an (VwGH 7.7.1967, 558/53), noch wird „Standesgemäßheit“ vorausgesetzt (VwGH 7.7.1967, 1860/66). Auch Untermietzimmer, ein Hotelaufenthalt, Sommerhäuser, Ferienwohnungen oder Urlaubswohnungen (VwGH 4.11.1980, 3235/79) können einen Wohnsitz begründen.

Lediglich ein Raum, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Schlafstelle einräumt und den der Arbeitnehmer mit anderen Personen teilen muss, ist keine „Wohnung“ (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 26, TZ 3).

Eine an den Vater „vermietete“ (für monatlich 1 S) Eigentumswohnung begründet auch dann einen Wohnsitz, wenn ein Zimmer ständig zur Verfügung steht, auch wenn (angeblich) kein Schlüssel (bei längerem Auslandsaufenthalt) vorhanden ist. Die polizeiliche An- und Abmeldung ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend; gerade in Zweifelsfällen kann dies aber einen Beurteilungsanhalt bilden (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0020) (VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Bei längerem Aufenthalt im Inland unterbrechen vorübergehende Abwesenheiten (Heimurlaub, Besuche) das Aufhalten sowie Verweilen im Sinne des § 26 Abs. 2 1. Satz BAO und damit den gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich nicht. Um von einem Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 2 BAO sprechen zu können, ist es erforderlich, dass die Anwesenheit in einer stärkeren sachlichen und räumlichen Beziehung zum Aufenthaltsort bzw. Inland steht, als dies zB bei einem Verweilen von Arbeiterinnen in Österreich bloß an Arbeitstagen zur Arbeitsleistung in einem inländischen Betrieb (bei täglicher Rückkehr in den Heimatstaat) der Fall ist. Ein Saisonarbeiter, dessen Tätigkeit von vornherein nur auf eine zeitlich begrenzte Arbeitsleistung im Inland gerichtet ist, hat keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (VwGH 30.3.1977, 1067/76).

Begibt sich eine Person, die sich im Inland aufhält, vorübergehend ins Ausland, so führt dies insbesondere dann nicht zu einer (endgültigen) Beendigung des Laufes der sechsmonatigen Aufenthaltsfrist (mit der Wirkung, dass diese nach Rückkehr neu zu laufen beginnt), wenn der Auslandsaufenthalt das übliche Maß einer Urlaubs- und (oder) Geschäftsreise nicht überschreitet und die für den Inlandsaufenthalt maßgebenden Gründe darauf schließen lassen, dass die Person nach Beendigung ihres vorübergehenden Auslandsaufenthaltes wiederum ins Inland zurückkehren wird. Ein derartiger vorübergehender Auslandsaufenthalt hat lediglich eine Hemmung des sechsmonatigen Fristenlaufes zur Folge. Ein Auslandsaufenthalt von nur knapp 5 Wochen überschreitet nicht das übliche Maß einer Geschäfts- und (oder) Urlaubsreise. Den Umständen, unter denen sich eine natürliche Person in Österreich aufhält, bzw. den Beweggründen hierfür kommt grundsätzlich dann keine Bedeutung zu, wenn der tatsächliche Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert (Subsidiar tatbestand des § 26 Abs. 2 2. Satz BAO) (VwGH 5.7.1983, 82/14/0178).

Der „gewöhnliche Aufenthalt“ gemäß § 26 Abs. 2 BAO und der „ständige Aufenthalt“ im § 3 Abs. 2 FLAG haben den gleichen Inhalt (siehe VwGH 6.10.1980, 2350/79; 8.6.1982, 82/14/0047). Nach § 26 Abs. 2 BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Ein Aufenthalt in diesem Sinne verlangt grundsätzlich körperliche Anwesenheit; folgerichtig hat der VwGH in seiner Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass ein Steuerpflichtiger nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben könne (vgl. etwa VwGH 4.2.1964, 1113/63; 23.3.1977, 308/75). Bei Unklarheiten ist nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen, zu welchem Ort oder Land die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen; nur vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen dieses Verweilen und damit den gewöhnlichen Aufenthalt nicht (VwGH 9.2.1973, 1025/71). Nimmt ein Arbeitnehmer seine Familie auf 4 Monate ins Ausland mit und schickt seine Kinder im Ausland zur Schule, handelt es sich dabei um die Begründung eines Aufenthaltes im Ausland, wodurch ein gleichzeitiger Aufenthalt im Inland schon begrifflich ausgeschlossen ist, weil hier keine bloße Auslandsreise vorliegt, wie dies bei üblichen Urlaubs-, Studien- oder Geschäftsreisen zutrifft (VwGH 13.10.1982, 82/13/0135).

§ 26 Abs. 1 BAO zufolge hat jemand seinen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Auch ein abgeleiteter Wohnsitz ist ein Wohnsitz im Sinne des Gesetzes. Von einem abgeleiteten Wohnsitz spricht man zB, wenn großjährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben, bei ihren Eltern leben (siehe dazu auch BFH 17.3.1961, BStBl. III, S. 298). Dasselbe gilt für die Ehefrau in Bezug auf die Wohnung des Ehemannes (VwGH 11.12.1978, 2019/78).

Verbindet das inländische Steuerrecht Rechtsfolgen mit dem Wohnsitz und sind diese, nach innerstaatlichem Recht zu beurteilenden Merkmale im Inland erfüllt, dann treten die nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen Rechtsfolgen auch ein, wenn ein Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung kommt; dies gilt auch in Fällen eines Doppelwohnsitzes. Erst in der zweiten gedanklichen Stufe, nämlich erst bei Anwendung der DBA, genießt der Wohnsitzstaat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen), Vorrang (VwGH 29.9.1982, 13/0201, 0215, 1025, 1026/80).

Behält ein Steuerpflichtiger nach Beschäftigungsaufnahme in der Schweiz seinen bisherigen Wohnsitz in Österreich (Dornbirn) bei, und verfügt dann auch in der Schweiz über einen Wohnsitz, so ist das DBA Österreich-Schweiz zu beachten. Die Ansässigkeit richtet sich sodann nach dem Staat, in welchem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).

#### **1/4 Appartementhaus – Wohnsitz, trotz Wechsels der Appartements**

Hat ein im Ausland Erwerbstätiger in einem österreichischen Appartementhaus ein Appartement angemietet, das ihm als (einzige) Wohnmöglichkeit dient, dann stellt dies einen steuerlichen Wohnsitz im Sinn des § 26 BAO dar, der einerseits zur unbeschränkten Steuerpflicht und andererseits zur „Ansässigkeit“ im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen führt. Der Eintritt dieser unbeschränkten Steuerpflicht kann nicht dadurch vermieden werden, dass in diesem Appartementhaus gelegentlich die Appartements gewechselt werden, wenn durchgehend die Verfügungsmöglichkeit über Wohnraum in diesem Appartementhaus aufrechterhalten wird und der jeweilige Wohnraum auch tatsächlich genutzt wird. (BMF 25.1.2008, EAS 2927)

#### **1/5 Wohnmöglichkeit bei der Mutter**

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benützen wird. Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes – hier gleichbedeutend mit Innehabung – einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebenso wenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. In diesem Sinne können auch Untermietzimmer, im Fall einer Dauermiete sogar Hotelzimmer eine Wohnung und damit einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO darstellen (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0015).

Der Umstand, dass die Mutter des Geschäftsführers als Hauptmieterin der Wohnung diese dem Geschäftsführer im vier Jahre umfassenden Prüfungszeitraum dreimal und auch in den beiden Folgejahren je einmal – wengleich für längere (ein bis fünf Monate) Zeiträume – zur Verfügung gestellt hat, bedeutet für sich allein nicht, dass der Geschäftsführer jederzeit die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung hatte. Wurde ein Hotelzimmer wiederkehrend neu gemietet (zB jede Woche 2 Tage), so würde auch dies keinen Wohnsitz begründen (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Ein Zimmer in der elterlichen Wohnung, über das über einen längeren Zeitraum ausschließlich der Steuerpflichtige verfügen kann, stellt hingegen einen Wohnsitz dar (BFG 20.07.2015, RV/7101652/2015).

#### **1/6 Arbeitnehmer/Einkommensteuer – Veranlagung/Option (§ 1 Abs. 4) – Beschränkt Steuerpflichtige**

Anträge (Erklärungen) zur Arbeitnehmerveranlagung sind auch von beschränkt Steuerpflichtigen mit dem Formular L 1 einzubringen.

Zur Erklärung in- und/oder ausländischer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug (einschließlich ausländischer Pensionen) ist das Formular L 17 aufgelegt. Ergänzend zum Formular L 17 steht der/dem Arbeitnehmer/in die Ausfüllhilfe L 17a (Hinweise für die Ausfertigung zum Formular L 17) sowie zur Umrechnung von Bezügen in Fremdwährung die Umrechnungstabelle in Euro-Beträge (Formular L 17b) zur Verfügung.

Einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Formular L 1) sowie einer Einkommensteuererklärung (Formular E 1) ist für

- a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug,
  - b) Zusatzangaben bei Erfüllung bestimmter grenzüberschreitender Kriterien sowie für einen
  - c) Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4)
- das Formular L 1i beizuschließen.