

Andreas Kampitsch / Sabine Kanduth-Kristen*)

Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen durch die Zuzugsbegünstigung

ELIMINATION OF TAX BURDENS BY THE FAVOURABLE TREATMENT OF A RELOCATION TO AUSTRIA

The elimination of a tax burden related to the relocation of scientists, artists and sportsmen to Austria (sec 103 para 1 of the Austrian Income Tax Act; ITA) has recently faced major changes. While the legal basis of the provision has remained unchanged, the Tax Reform Act 2015/2016 (Steuerreformgesetz 2015/2016) broadened the power of the Minister of Finance to issue ordinances (sec 103 para 3 ITA). The Ordinance on the Favourable Treatment of Relocation to Austria 2016 (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016; ZBV 2016) provides for a flat tax rate on foreign income that is calculated upon the foreign taxes paid in proportion to the foreign income received in the three years preceding the relocation to Austria. However, the details of the tax rate's calculation are unclear. In the following, Sabine Kanduth-Kristen and Andreas Kampitsch attempt to identify and clarify these details.

I. Rechtliche Grundlagen

Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen (§ 103 Abs 1 EStG) stellte seit dem StRefG 1993¹⁾ und bis zum StRefG 2015/2016²⁾ die einzige mögliche Form einer steuerlichen Zuzugsbegünstigung dar. Mit dem StRefG 2015/2016 wurde sie um den Zuzugsfreibetrag für Wissenschaftler und Forscher (§ 103 Abs 1a EStG) ergänzt. Eine materiell-rechtliche Änderung des § 103 Abs 1 EStG erfolgte im Zuge der Steuerreform nicht, lediglich die Verordnungsermächtigung in § 103 Abs 3 EStG wurde ausgeweitet. War der BMF seit dem AbgÄG 2004³⁾ ermächtigt, mit Verordnung näher zu bestimmen, „unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde in öffentlichem Interesse gelegen ist“ (wovon der Bundesminister für Finanzen iZm Wissenschaftlern und Forschern mit Erlass der Zuzugsbegünstigungsverordnung⁴⁾ Gebrauch gemacht hatte), umfasst die Ermächtigung nunmehr auch die Regelung des Verfahrens betreffend die Erteilung einer Zuzugsbegünstigung. Des Weiteren kann die Verordnung den sachlichen Umfang und die Dauer von Zuzugsbegünstigungen iSd § 103 Abs 1 EStG regeln. Die Ermächtigung sieht auch vor, dass der Bundesminister für Finanzen die steuerlichen Mehrbelastungen durch die Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes, der sich aus der tatsächlichen Steuerbelastung vor Zuzug ergibt, beseitigen kann, wobei der Durchschnittssteuersatz mindestens 15 % betragen muss. Der Bundesminister für Finanzen hat mit Wirksamkeit ab 21. 9. 2016 die ZBV 2016⁵⁾ erlassen und damit insbesondere die Ermittlung und Anwendung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes geregelt, welche in diesem Beitrag einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

*) Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., Steuerberaterin, leitet die Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Mag. Andreas Kampitsch, LL.M., Steuerberater, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in dieser Abteilung.

1) Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818.

2) Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

3) Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/180.

4) Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl II 2005/102.

5) Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, BGBl II 2016/261.

II. Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes

1. Allgemein

§ 5 Abs 1 ZBV 2016 normiert einerseits die Anwendung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes (dazu siehe gleich unter Punkt 2.) und andererseits dessen Ermittlung. Heruntergebrochen auf das Wesentliche ergibt sich der pauschale Durchschnittssteuersatz aus dem Verhältnis zwischen sämtlichen nicht in Österreich erhobenen Steuern auf das Einkommen und den Ertrag (unter Außerachtlassung der unter § 98 EStG fallenden Einkünfte und zzgl Einkünfte, die einem Sondersteuersatz unterliegen) der jeweils letzten drei Kalenderjahre vor Zuzug.⁹⁾ Bei der Ermittlung des Einkommens sind die für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des EStG anzuwenden.

Mathematisch ausgedrückt ermittelt sich der pauschale Durchschnittssteuersatz nach folgender Formel:

$$t_{\emptyset} = \frac{\sum_{i=1}^3 T_{J-i}}{\sum_{i=1}^3 Y_{J-i}}$$

Legende:

t_{\emptyset} : pauschaler Durchschnittssteuersatz.

T_X : sämtliche nicht in Österreich erhobene Steuern auf das Einkommen im Jahr X, wobei X für die drei Kalenderjahre vor dem Kalenderjahr des Zuzugs (J-1, J-2, J-3) steht.

Y_X : Einkommen des Jahres X, ermittelt nach den Vorschriften für unbeschränkt Steuerpflichtige (ohne Einkünfte nach § 98 EStG und zuzüglich Einkünften, die einem besonderen Steuersatz unterliegen).

J: Kalenderjahr des Zuzugs.

i: Kalenderjahr(e) vor Zuzug.

2. Konkrete Ermittlung anhand eines Beispiels

2.1. Sachverhalt

In den EStR 2000, Rz 8201e, findet sich (in Anlehnung an die Erl zu § 5 ZBV 2016) zur Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes folgendes Beispiel:

• Beispiel

Frau O ist Opernsängerin. Bis 31. 12. 2014 lebt sie im Staat A. 2015 übersiedelt sie in den Staat B. Mit 1. 1. 2016 zieht sie nach Österreich zu. Frau O tritt in allen Jahren in den Staaten A, B und C sowie in Österreich auf. Von den Veranstaltern erhält sie in den Staaten A, B und C sowie in Österreich jährlich jeweils 100.000 Euro für ihre Auftritte. Aus Staat D erhält Frau O jährlich 100.000 Euro aus Dividenden. Die einzigen Ausgaben sind 10 % Managementgebühr von den Bruttoeinnahmen und 5.000 Euro Reisekosten für Auftritte außerhalb des jeweiligen Wohnsitzstaates je Staat und Jahr. Auf die Konzerte (selbständige Arbeit) entfallen jährlich Sozialversicherungsbeiträge in der Gesamthöhe von 20.800 Euro. Aufgrund innerstaatlicher Gesetze und Doppelbesteuerungsabkommen heben die Staaten A, B, C und D folgende Steuern ein, was Frau O durch Einkommensteuerbescheide und Belege zu einbehaltenen Quellensteuern nachweist:

Kalenderjahr	Staat A	Staat B	Staat C	Staat D	Σ
2013	43.765	0	25.000	10.000	78.765
2014	43.765	0	25.000	10.000	78.765
2015	10.000	0	25.000	26.375	61.375

⁹⁾ Erfolgt der Zuzug unterjährig, bleibt der Zeitraum bis zum Zuzug für die Ermittlung des ausländischen Einkommens außer Betracht und fließt damit nicht in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes mit ein (vgl Seydl, Die Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, ÖStZ 2016, 422 [425]).

2.2. Ermittlung der nicht in Österreich erhobenen Steuern

Sämtliche nicht in Österreich erhobene Steuern auf das Einkommen in den Kalenderjahren vor dem Zuzug (T_{2013} , T_{2014} , T_{2015}) betragen in Summe (§ 5 Abs 1 Z 1 ZBV 2016):

$$\sum_{i=1}^3 T_{2016-i} = 78.765 + 78.765 + 61.375 = 218.905$$

2.3. Ermittlung der ausländischen Einkommen

Es empfiehlt sich, bei der Berechnung der ausländischen Einkommen iSd § 5 Abs 1 Z 2 ZBV 2016 für den Durchschnittssteuersatz entsprechend der bekannten Systematik vorzugehen⁷⁾ und ausgehend von den einzelnen Einkunftsarten (unter Außerachtlassung der § 98 EStG unterliegenden Einkünfte) auf den Gesamtbetrag der Einkünfte und von diesem auf das Einkommen überzuleiten. Betriebsausgaben bzw Werbungskosten und Sonderausgaben, die weder den nicht unter § 98 EStG fallenden noch den unter § 98 EStG fallenden Einkünften eindeutig zurechenbar sind, sind auf der jeweiligen Stufe zu aliquotieren. Dem so ermittelten Einkommen sind die (zB nach § 27a Abs 1 oder § 30a Abs 1 EStG) nicht im Einkommen enthaltenen, einem Sondersteuersatz unterliegenden ausländischen Einkünfte hinzuzuzählen.

Unter Berücksichtigung der Managementgebühren (A, B, C und Ö je 10.000 Euro) und Reisekosten (A, B, C und Ö je 5.000 Euro) ergibt sich somit folgendes Bild:

Kalenderjahr	Staat A	Staat B	Staat C	Zwischen-summe	Österreich	Σ	Staat D
2013	90.000*	85.000	85.000	260.000	(85.000)**	345.000	100.000***
2014	90.000*	85.000	85.000	260.000	(85.000)**	345.000	100.000***
2015	85.000	90.000*	85.000	260.000	(85.000)**	345.000	100.000***

* Ansässigkeitsstaat im betreffenden Kalenderjahr.

** Unter § 98 Abs 1 Z 2 EStG fallende Einkünfte (für Y_X nicht zu berücksichtigen).

*** Einkünfte, die einem Sondersteuersatz unterliegen (§ 27 Abs 2 Z 1 iVm § 27a Abs 1 EStG, für Y_X zu berücksichtigen).

EStR 2000, Rz 8201e, zufolge sind die nicht direkt zurechenbaren Betriebsausgaben wie Sozialversicherungsbeiträge iHv 20.800 Euro sowie der Gewinnfreibetrag (hier nur Grundfreibetrag) iHv 3.900 Euro zu aliquotieren. Die Aliquotierung erfolgt entsprechend der Anteile der nicht unter § 98 EStG fallenden Einkünfte (vor Abzug der nicht direkt zurechenbaren Betriebsausgaben) an den gesamten Einkünften aus selbständiger Arbeit:

$$\frac{260.000}{345.000} = 0,7536231... \sim 75,3623 \%$$

Somit ergeben sich folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die nicht unter § 98 EStG fallen:

$$260.000 - 75,3623 \% \times (20.800 + 3.900) = 241.385,51$$

Dieser Betrag ist aufgrund der Tatsache, dass sich zwar die Höhe der Einkünfte zwischen den Staaten A und B verschiebt, in Summe jedoch gleichbleibt, in allen drei Jahren ident.

⁷⁾ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ (2013) Tz 41.

Einkommen (Gesamtbetrag der nicht § 98 unterliegenden Einkünfte abzüglich des aliquotierten Sonderausgabenpauschales iHv 60 Euro):

$$241.385,51 - 75,3623 \% \times 60 = 241.340,29$$

Da im gegenständlichen Fall die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gleichsam den Gesamtbetrag der Einkünfte bilden, ist auch das Sonderausgabenpauschale mit 75,3623 % zu aliquotieren. Wären – neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit – noch andere Einkünfte (etwa aus nichtselbständiger Arbeit) vorhanden, könnte sich das Verhältnis für die Aufteilung des Sonderausgabenpauschales ändern, da dieses vom Gesamtbetrag der Einkünfte und nicht von den entsprechenden Einkünften selbst abgezogen wird. Das Aliquotierungsverhältnis ergibt sich präzise aus dem Gesamtbetrag der nicht § 98 EStG unterliegenden Einkünfte zum Gesamtbetrag der (Gesamt-) Einkünfte, somit:

$$\frac{241.385,51}{345.000 - (20.800 + 3.900)} = 0,7536231... \sim 75,3623 \%$$

Mangels anderer Einkünfte ist das Aliquotierungsverhältnis für die Aufteilung des Sonderausgabenpauschales in dem Beispiel dasselbe wie für die Aufteilung der Betriebsausgaben.

Zu dem so ermittelten Einkommen sind nach § 5 Abs 1 Z 2 ZBV 2016 noch die einem Sondersteuersatz unterliegenden Einkünfte zu addieren, womit sich die folgenden Einkommen Y_{2013} , Y_{2014} und Y_{2015} ergeben:

$$241.340,29 + 100.000 = 341.340,29$$

Die Abweichung zu dem Ergebnis in EStR 2000, Rz 8201e, ergibt sich daraus, dass dort augenscheinlich das aliquotierte Sonderausgabenpauschale nicht abgezogen wurde.⁹⁾

Das Ergebnis ist in diesem speziellen Fall für alle Jahre (2013, 2014, 2015) dasselbe. Das Auslandseinkommen der Kalenderjahre vor dem Zuzug (Y_{2013} , Y_{2014} , Y_{2015}) beträgt daher in Summe:

$$\sum_{i=1}^3 Y_{2016-i} = 341.340,29 + 341.340,29 + 341.340,29 = 1.024.020,87$$

2.4. Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes

$$t_{\emptyset} = \frac{218.905}{1.024.020,87} = 0,2137700 \dots \sim 21,38 \%$$

Der pauschale Durchschnittssteuersatz nach § 5 Abs 1 Z 3 ZBV 2016 beträgt 21,38 %. Dieser Wert liegt über dem Mindeststeuersatz von 15 % und ist daher für die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung maßgebend.

3. Sonderfragen

3.1. Optimierung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes

Im Sinne einer vorausschauend geplanten, optimalen Nutzung der Zuzugsbegünstigung könnte eine Reduktion des pauschalen Durchschnittssteuersatzes dadurch erreicht werden, dass nach österreichischem Einkommensteuerrecht steuerpflichtige Tatbestände,

⁹⁾ Siehe hingegen Erl zu § 5 ZBV 2016 noch mit leicht anderen Zahlen.

die nach ausländischem Steuerrecht nicht steuerbar bzw nicht steuerpflichtig sind, innerhalb der Dreijahresfrist vor Zuzug nach Österreich gesetzt werden:

• **Variation zu Beispiel EStR 2000, Rz 8201e (siehe Pkt II.2.)**

Vor ihrem Zuzug nach Österreich veräußert Frau O im Jahr 2015 eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung iHv 100 % an der im Staat A ansässigen Kapitalgesellschaft X-Corp mit einem Überschuss iHv 300.000 Euro. Staat A besteuert derartige Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen nicht. Dadurch erhöht sich das ausländische Einkommen iSd § 5 Abs 1 Z 2 ZBV 2016 im Jahr 2015, dies führt aufgrund der gleichbleibenden Höhe der ausländischen Steuern zu einem Absinken des Durchschnittssteuersatzes:

- Ermittlung der nicht in Österreich erhobenen Steuern auf das Einkommen: Hier ergibt sich mangels Steuerbarkeit der Veräußerung des Kapitalanteiles im Jahr 2015 keine Änderung zur Berechnung unter Punkt 2.2.
- Ermittlung der ausländischen Einkommen: In den Jahren 2013 und 2014 ergeben sich keine Änderungen zu 2.3. Im Jahr 2015 sind zudem ausländische Einkommen iHv 241.340,29 Euro, sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte von 400.000 Euro (Dividenden aus Staat D sowie die sondersteuersatzbegünstigte realisierte Wertsteigerung gemäß § 27 Abs 3 iVm § 27a Abs 1 EStG, welche gemäß § 5 Abs 1 Z 2 ZBV 2016 zu berücksichtigen ist) zu addieren. Dadurch erhöht sich auch die Summe der Auslandseinkommen der Jahre vor dem Zuzug:

$$\sum_{i=1}^3 Y_{2016-i} = 341.340,29 + 341.340,29 + 641.340,29 = 1.324.020,87$$

- Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes:

$$t_{\emptyset} = \frac{218.905}{1.324.020,87} = 0,1653335 \dots \sim 16,53 \%$$

Aufgrund des höheren Auslandseinkommens Y_{2015} sinkt der Durchschnittssteuersatz auf 16,53 % im Vergleich zu 2.4.

3.2. Umgang mit Wahlrechten

Offen ist, wie bei der Einkünfteermittlung mit Wahlrechten umzugehen ist. Beispielhaft darf hier auf das Wahlrecht zur Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 5 EStG verwiesen werden.

• **Variation zu Beispiel EStR 2000, Rz 8201e (siehe Pkt II.2.)**

Frau O veräußert im Jahr 2015 (anstelle der Kapitalbeteiligung) eine im Staat A belegene, unbebaute Liegenschaft (Privatvermögen) um 400.000 Euro, welche sie im Jahr 1980 um 100.000 Euro angeschafft hat. Staat A besteuert die Liegenschaftsveräußerung nicht, weil die Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist erfolgte. Nach innerstaatlichem Recht wäre der Überschuss grundsätzlich nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG zu ermitteln (Veräußerungserlös abzüglich pauschaler Anschaffungskosten iHv 86 % des Veräußerungserlöses):

$$400.000 \times (100 \% - 86 \%) = 56.000$$

Für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes wäre aber die Regeleinkünfteermittlung (Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten) günstiger, weil dies in einem günstigeren Durchschnittssteuersatz resultiert:

$$400.000 - 100.000 = 300.000$$

Einem österreichischen Steuerpflichtigen stünde eine Option nach § 30 Abs 5 EStG zu (Antrag auf Regeleinkünfteermittlung). Es scheint daher folgerichtig (Anordnung der Ermittlung nach österreichischem Steuerrecht, das eben ein solches Wahlrecht vorsieht) bei der Durchschnittssteuersatzermittlung ein derartiges (fiktives) Antragsrecht zuzulassen, wengleich es sich erst pro futuro (als niedrigerer Durchschnittssteuersatz) auswirkt. Gleichmaßen wären uE auch andere Wahlrechte möglich (zB Ermittlung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG, je nach Günstigkeit).

An dieser Stelle ist auch auf die nach § 37 Abs 9 EStG mögliche Rückverteilung von Einkünften aus künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit zu verweisen. Eine derartige Rückverteilung könnte für (ausländische) Einkünfte des Kalenderjahres des Zuzugs bzw des darauffolgenden Kalenderjahres interessant sein⁹⁾ und hat zwei Effekte: Einerseits ist der pauschale Durchschnittssteuersatz in diesen Jahren lediglich

auf ein Drittel der ausländischen Einkünfte anzuwenden. Andererseits erhöhen sich die ausländischen Einkommen und die im Ausland bezahlten Steuern der Jahre vor dem Zuzug um die rückverteilten Drittel.¹⁰⁾ Demgemäß müsste das Verfahren zur Erteilung der Zuzugsbegünstigung in analoger Anwendung des § 37 Abs 9 EStG wieder aufgenommen werden und der – einen Teil des Bescheidspruchs bildende (§ 1 Abs 4 ZBV 2016) – pauschale Durchschnittssteuersatz wäre zu adaptieren.

3.3. Zuordnung des Grundfreibetrags

Wie unter Punkt 2.3. dargestellt, aliquotiert die Finanzverwaltung in EStR 2000, Rz 8201e, den zustehenden Grundfreibetrag (§ 10 Abs 1 Z 3 EStG) entsprechend der inländischen und ausländischen Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Dies ist uE dann geboten, wenn die Einkünfte aus einer Einkunftsquelle (Betrieb) stammen, bei welcher der gesamte Grundfreibetrag abgezogen wird. Bei mehreren Einkunftsquellen (Betrieben) kann der Steuerpflichtige den Gewinnfreibetrag hingegen nach freier Wahl den § 98 Abs 1 Z 1 bis 3 EStG unterliegenden Einkunftsquellen (Betrieben) zuordnen (§ 10 Abs 1 Z 7 EStG).¹¹⁾ Bei ausschließlicher Zuordnung zu den unter § 98 EStG fallenden (betrieblichen) Einkünften wäre der Grundfreibetrag dann bei den ausländischen Einkünften nicht zu berücksichtigen. Wurde der Grundfreibetrag vor dem Zuzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ausschließlich den inländischen Einkunftsquellen zugeordnet, kann dies für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes uE *ex post* nicht verändert werden.

3.4. Berücksichtigung von Verlusten

Da die nicht § 98 EStG unterliegenden Einkommen der letzten drei Kalenderjahre vor Zuzug nach den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Regelungen zu ermitteln sind, sind für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die Verlustausgleichsbeschränkungen des EStG zu beachten. Das bedeutet, dass ein Verlustüberschuss aus realisierten Wertsteigerungen (§ 27 Abs 3 EStG), welche grundsätzlich dem Sondersteuersatz unterliegen würden, zwar nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG allfällig vorhandene sondersteuersatzbegünstigte Einkünfte aus der Überlassung von Kapital kürzen, eine darüber hinausgehende Verlustberücksichtigung erfolgt aber nicht (der Verlust geht unter). Umgekehrt stellt sich die Frage, was bei einem negativen ausländischen Einkommen (vor Addition von sondersteuersatzbegünstigten Einkünften) passiert. UE wäre das negative Einkommen um eventuelle sondersteuersatzbegünstigte Einkünfte zu erhöhen. Aus § 5 Abs 1 Z 2 ZBV 2016 ergibt sich nicht eindeutig, wie vorzugehen ist, wenn das Einkommen zzgl sondersteuersatzbegünstigter Einkünfte negativ ist. Einerseits könnte vertreten werden, dass dieses negative Einkommen bei der Ermittlung des Einkommens der letzten drei Kalenderjahre vor Zuzug heranzuziehen ist (in der Folge wäre – um eine Doppelerfassung zu vermeiden – kein [fiktiver] Verlustabzug bei der Ermittlung von Y_X eines allfälligen Folgejahres¹²⁾ zu berücksichtigen). Andererseits wäre

⁹⁾ Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Antrag bei der erstmaligen Veranlagung in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Ab dem Zuzug sind aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht Einkommensteuererklärungen abzugeben (vor allem auch, um die Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs 1 EStG geltend zu machen, siehe § 7 Abs 2 ZBV 2016). Für Zeiträume vor dem Zuzug hätte die Ausübung des Wahlrechts aufgrund der Verringerung des Einkommens nachteilige Wirkungen auf die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes. Zudem ist fraglich, ob die Ausübung mangels Abgabe einer Steuererklärung in Österreich überhaupt möglich ist.

¹⁰⁾ Zu beachten ist an dieser Stelle, dass die Finanzverwaltung eine Rückverteilung auch nur eines Teils der Einkünfte zulässt (EStR 2000, Rz 7387). Zur Rückverteilung iZm im Ausland erzielten Einkünften generell siehe EStR 2000, Rz 7386.

¹¹⁾ Vgl ausführlich hierzu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹ (2018) § 10 Rz 11.

¹²⁾ Entweder das erste oder das zweite Kalenderjahr vor Zuzug.

auch eine Interpretation dahingehend möglich, dass in einem solchen Jahr das Einkommen mit null anzusetzen ist und dafür in den Folgejahren – sofern der negative Überhang aus betrieblichen Einkünften stammt – ein Verlustabzug entsprechend § 18 Abs 6 EStG zu berücksichtigen ist. Für beide Auffassungen lassen sich Interpretationsansätze in § 5 Abs 1 Z 2 ZBV 2016 finden. Einerseits stellt die Regelung auf „die Summe der Einkommen“ ab – da das Einkommen auch negativ sein kann, könnte aus dieser Formulierung geschlossen werden, dass auch ein negatives Einkommen zu berücksichtigen ist.¹³⁾ Andererseits sind „die für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des EStG 1988 anzuwenden“ – da diesen ein Verlustabzug zusteht, könnte daher gleichermaßen vertreten werden, dass die Ermittlung mit einem Einkommen von null und einem Verlustabzug in einem allfälligen Folgejahr zu erfolgen hätte. Unterschiede ergeben sich insbesondere im Hinblick auf negative Einkünfte aus außerbetrieblichen Einkunftsarten, für die nach österreichischem Recht kein Verlustvortrag besteht. Eine endgültige Klärung wird durch die Rechtsprechung erfolgen müssen.

Demgegenüber müsste ein Verlustabzug aus Jahren vor jenen, die für die Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes relevant sind, als (aliquotierte) Sonderausgabe berücksichtigt werden. So könnte für die Ermittlung des Einkommens der letzten drei Jahre vor Zuzug mitunter eine Rückschau für mehrere Jahre geboten sein, um die Höhe eines allfälligen Verlustabzugs zu bestimmen.

III. Anwendung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes

Der pauschale Durchschnittssteuersatz ist auf die nicht unter § 98 EStG fallenden Einkünfte anzuwenden (§ 5 Abs 1 ZBV 2016). Dabei sind nach Auffassung der Finanzverwaltung auch sondersteuersatzbegünstigte Einkünfte, die nicht unter § 98 EStG fallen (etwa Dividenden von ausländischen Gesellschaften), zu berücksichtigen.¹⁴⁾ In einem zweiten Schritt wird die Hälfte des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 102 Abs 3 EStG addiert. Dadurch sollen die Steuervorteile, die sich durch die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ergeben (im Wesentlichen Wegfall des Hinzurechnungsbetrags iHv 9.000 Euro), gegengerechnet werden.¹⁵⁾

Im Ausland bezahlte Steuern werden in sinngemäßer Anwendung des § 1 Abs 2 Satz 1 und 2 VO BGBl II 2002/474 (zu § 48 BAO) angerechnet (§ 5 Abs 1 ZBV). Da § 1 Abs 2 Satz 2, nicht jedoch Satz 3 VO BGBl II 2002/474 anzuwenden ist, besteht zwar ein Anrechnungshöchstbetrag (die auf die ausländischen Einkünfte ermittelte österreichische Steuer unter Anwendung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes zzgl des halben Hinzurechnungsbetrages), jedoch ohne „per country limitation“.¹⁶⁾

- **Fortsetzung zum Beispiel (siehe Pkt II.2.1., eigene Variation zu EStR 2000, Rz 8201e)**

Im Jahr 2016 (Jahr des Zuzugs) erzielt Frau O in den Staaten A, B, C, D und Österreich die folgenden Einkünfte:

Staat A	Staat B	Staat C	Staat D ¹⁷⁾	Österreich
85.000*	85.000*	85.000*	100.000**	140.000***

* Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Aufführungen im jeweiligen Staat).

** Einkünfte aus Kapitalvermögen (Gewinnausschüttung aus ausländischer Gesellschaft).

*** Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Aufführungen in Österreich).

¹³⁾ In diesem Fall ist dies zum Nachteil des Steuerpflichtigen, da sich durch die Verringerung des Nenners (siehe Formel in Pkt II.1.) im Ergebnis ein höherer pauschaler Durchschnittssteuersatz und damit eine geringere Mehrbelastung ergibt.

¹⁴⁾ EStR 2000, Rz 8201g.

¹⁵⁾ Erl zu § 5 ZBV 2016. Diese Begründung verfängt jedoch nur bei den Zuziehenden, die bereits zuvor in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte bezogen haben.

¹⁶⁾ EStR 2000, Rz 8201h; Erl zu § 5 ZBV 2016.

In den einzelnen Staaten bezahlte Frau O die folgenden Steuern:

Staat A	Staat B	Staat C	Staat D	Σ
10.000	0	25.000	15.000	45.000

Die nicht unter § 98 EStG fallenden Einkünfte sind jene aus den Staaten A, B, C und D. Auf diese ist der Durchschnittssteuersatz iHv 21,38 % unter Hinzurechnung von 4.500 Euro anzuwenden. Daraus ergibt sich eine Steuer vor Anrechnung der ausländischen Steuern iHv:

$$(85.000 + 85.000 + 85.000 + 100.000) \times 21,38 \% + 4.500 = 80.399$$

Da keine „per country limitation“ anzuwenden ist, kann die ausländische Steuer von 45.000 Euro in voller Höhe (bis zu 80.399 Euro) angerechnet werden. In Österreich ergibt sich auf die ausländischen Einkünfte daher eine Steuer iHv 35.399 Euro.

Allfällige Doppelbesteuerungsabkommen gelten durch den pauschalen Durchschnittssteuersatz als bereits berücksichtigt (§ 5 Abs 2 Satz 1 ZBV 2016). Auch nach einzelnen DBA freizustellende Einkünfte werden demnach bei der Anwendung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt, was dazu führen kann, dass der Verzicht auf die Zuzugsbegünstigung günstiger sein kann. Der Günstigkeitsvergleich obliegt nach EStR 2000, Rz 8201h, dem Steuerpflichtigen.

Die mit dem pauschalen Durchschnittssteuersatz besteuerten Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 5 Abs 2 Satz 2 ZBV 2016). Der pauschale Durchschnittssteuersatz entfaltet insoweit Abgeltungswirkung. Die mit dem Durchschnittssteuersatz besteuerten Einkünfte wirken in der Folge nicht progressionserhöhend.¹⁸⁾

Ergeben die nicht unter § 98 EStG fallenden Einkünfte insgesamt einen Verlust (auf die Anwendung eines besonderen Steuersatzes zurückgehende Verlustausgleichsbeschränkungen sind – anders als bei der Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes – aufgrund des pauschalen Steuersatzes, der unterschiedslos auf alle ausländischen Einkünfte anzuwenden ist, nicht denkbar)¹⁹⁾ kann es zu einer Negativsteuer kommen (Auslandsverlust x Pauschalsteuersatz).²⁰⁾ Aufgrund der Negativsteuer kommt es zu keiner Berücksichtigung der ausländischen Verluste (als Verlustabzug) in Folgejahren. Da weder die Sondersteuersätze des § 27a Abs 1 EStG noch jener des § 30a Abs 1 EStG zur Anwendung kommen, ist ein Ausgleich aus Verlusten aus anderen Einkunftsquellen (etwa aus Vermietung und Verpachtung) mit Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus privaten Grundstücksveräußerungen auch ohne Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs 5 und § 30a Abs 2 EStG) möglich.²¹⁾ Eine zusätzliche Berücksichtigung der Auslandsverluste (§ 2 Abs 8 EStG) im Inland ist hingegen aufgrund der Abgeltungswirkung ausgeschlossen. Bezahlte ausländische Steuern sind im Verlustfall nicht anrechenbar.²²⁾

¹⁷⁾ Es wird davon ausgegangen, dass es sich bei Staat D um Deutschland handelt – die im Jahr 2015 einbehaltenen Quellensteuern auf die Dividende iHv 26,375 % (entspricht der deutschen Quellensteuer inkl Solidaritätszuschlag) sprechen hierfür. Aufgrund Art 10 DBA Deutschland wird eine Quellenbesteuerung iHv 15 % angenommen.

¹⁸⁾ Seydl, ÖStZ 2016, 422 (426).

¹⁹⁾ Da die gesamten, dem pauschal ermittelten Durchschnittssteuersatz unterliegenden Einkünfte entsprechend der Regelung in § 5 Abs 2 Satz 2 ZBV als einer Schedule zugehörig gesehen werden können, kommen jene Verlustausgleichsbeschränkungen sowie Kürzungsbestimmungen uE nicht zum Tragen, die im Inland auf die Anwendung eines besonderen Steuersatzes zurückzuführen sind. Dies betrifft die Bestimmungen der § 6 Z 2 lit c und d EStG, § 27 Abs 8 Z 3 EStG sowie § 30 Abs 7 EStG. Andere Verlustausgleichsbeschränkungen wie insb Wartetastenregelungen (zB § 2 Abs 2a EStG) sind uE hingegen anzuwenden. Dies bedeutet ua, dass etwa Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen von im Ausland belegenen Liegenschaften voll mit den übrigen, dem pauschalen Durchschnittssteuersatz unterliegenden Einkünften ausgleichsfähig sind (siehe zum vergleichbaren, inländischen Fall einer privaten Grundstücksveräußerung gegen Rente Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 30 Rz 89).

²⁰⁾ Seydl, ÖStZ 2016, 422 (426); Erl zu § 5 ZBV 2016.

²¹⁾ Umgekehrt ist zu beachten, dass die Verlustausgleichsbeschränkung für negative Einkünfte aus Kapitalvermögen mit anderen Einkunftsarten weiterhin gilt (§ 27 Abs 8 Z 4 EStG), weil diese nicht auf die Anwendung eines besonderen Steuersatzes abstellt.

²²⁾ Seydl, ÖStZ 2016, 422 (426); Erl zu § 5 ZBV 2016.

IV. Ausschleifregelung und Dauer

Die ZBV 2016 sieht ungeachtet der Kritik²³⁾ an einer Begrenzung der Begünstigung nach § 103 Abs 1 EStG auf eine kürzere Dauer als für jene des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens eine Ausschleifregelung und eine Höchstdauer vor. So erhöht sich nach Ablauf des zehnten Kalenderjahres ab dem Zuzug der pauschale Steuersatz jährlich um zwei Prozentpunkte (§ 5 Abs 3 ZBV 2016). Spätestens läuft die Begünstigung mit Ablauf des Jahres, in welchem der pauschale Durchschnittssteuersatz erstmalig mindestens 48 % erreicht, aus (§ 6 Abs 1 ZBV 2016).

Die Höchstdauer der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung ergibt sich demnach wie folgt:

$$d_{\max} = \left\lceil \frac{(48 - t_0)}{2} + 10 \right\rceil$$

Legende:

d_{\max} : Höchstdauer der Begünstigung nach § 103 Abs 1 EStG (aufgerundet auf ganze Kalenderjahre).

t_0 : pauschaler Durchschnittssteuersatz (in Prozent).

- **Beispiel (entnommen aus EStR 2000, Rz 8201f)**

Frau R zieht am 1. 2. 2016 nach Österreich. Der pauschale Durchschnittssteuersatz beträgt 15 %. Nach dem zehnten Kalenderjahr, also mit dem 1. 1. 2026, beginnt die Ausschleifregel zu wirken. Der pauschale Steuersatz erhöht sich im Jahr 2026 auf 17 %, 2027 auf 19 %, ..., 2041 auf 47 % und 2042 auf 49 %. Mit Ablauf des Kalenderjahres 2042 – also bevor ein Steuersatz von 50 % erreicht wird – läuft die Begünstigung automatisch aus.

Höchstdauer der Begünstigung nach ZBV 2016:

$$\begin{aligned} d_{\max} &= \left\lceil \frac{48 - 15}{2} + 10 \right\rceil \\ d_{\max} &= \lceil 26,5 \rceil \\ d_{\max} &= 27 \end{aligned}$$

Die Höchstdauer der Begünstigung beträgt daher 27 Kalenderjahre (2016 – 2042).

V. Fazit

Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen nach § 103 Abs 1 EStG erfordert eine komplexe Ermittlung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes – von umfangreichen Nachweisen der ausländischen Besteuerung einmal abgesehen – und steht damit im krassen Gegensatz zur pauschalen und sehr einfachen Berücksichtigung eines Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs 1a EStG. Dies dürfte auch mit ein gewichtiger Grund dafür sein, warum die Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs 1 EStG „kaum angenommen wird“,²⁴⁾ während der Zuzugsfreibetrag im Vergleich sehr häufig beantragt wird. Jedenfalls bietet die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes ua aufgrund von Wahlmöglichkeiten im österreichischen Steuerrecht (die uE auch in diesem Zusammenhang anwendbar sind) mehrere Optimierungsmöglichkeiten. Zu nennen ist hierbei insb die Möglichkeit zur Rückverteilung von Einkünften nach § 37 Abs 9 EStG.

²³⁾ *Kampitsch/Petritz*, Umfang der Zuzugsbegünstigung des § 103 EStG, SWI 2016, 270 (272); *Beiser*, Keine Zuzugsbegünstigungen für eine zeitlich begrenzte Arbeit in Österreich? ÖStZ 2017, 380 (381); *Kühbacher*, Wie lange besteht Anspruch auf die Zuzugsbegünstigung? SWK 20/21/2017, 925 (925 ff); entsprechend bereits *Lang*, Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362 (366).

²⁴⁾ *Aumayr/Seydl*, Die Grenzen der Zuzugsbegünstigung, SWK 26/2017, 1123 (1123).