Bundesministerium
Finanzen

bmf.gv.at

Information

BMF - IV (IV)

Geschäftszahl: 2022-0.335.782

6. Mai 2022

Info des BMF zu steuerrechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Unterstützung von Flüchtlingen aus der Ukraine

Der gegen die Ukraine geführte Krieg bringt unfassbares Leid über die dortige Bevölkerung, führt zu Vertreibung und zu Fluchtbewegungen durch ganz Europa. Die Österreicherinnen und Österreicher zeigen sich, wie schon in Vergangenheit, hilfsbereit und unterstützen gemeinsam mit vielen anderen aus ganz Europa die aus der Ukraine vertriebenen und geflohenen Menschen.

Im Rahmen dieser Info werden nun **wichtige steuerrechtliche Fragestellungen** behandelt, die sich im direkten Zusammenhang mit der Flüchtlingsbewegung aus Anlass der Kriegshandlungen in der Ukraine ergeben.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Beurteilung konkreter Abgabensachverhalte ausschließlich den zuständigen Finanzämtern obliegt und das Bundesministerium für Finanzen nur zu Rechtsfragen allgemeiner Natur Stellung nehmen kann.

1. Spenden und Zuwendungen

1.1. Allgemeines zur Abzugsfähigkeit von Spenden in der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden sind in § 4a in Verbindung mit § 18 EStG 1988 geregelt. Der Spender kann seine freigebige Zuwendung dann als Betriebs- oder Sonderausgabe steuermindernd geltend machen, wenn er für begünstigte Zwecke und an eine begünstigte Einrichtung spendet.

Zu den **begünstigten Zwecken** gemäß § 4a Abs. 2 EStG 1988 zählt auch die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen, somit auch bei Kriegen und Flüchtlingskrisen.

Die **begünstigten Einrichtungen** sind auf der Website des BMF aufgezählt. Direkte Spenden an Flüchtlinge können somit nicht steuerlich geltend gemacht werden.

© Bundesministerium für Finanzen

Zu beachten ist, dass bei Spenden aus dem Privatvermögen **nur Geldspenden** begünstigt sind, bei Unternehmen auch **Sachspenden**.

Die Abzugsfähigkeit von Spenden ist bei Privatpersonen mit **10%** des Gesamtbetrages der Einkünfte und bei Unternehmen mit 10% des Gewinnes (vor Abzug des Gewinnfreibetrages) des jeweiligen Jahres begrenzt.

Seit dem Jahr 2017 unterliegen private Spenden an begünstigte Einrichtungen der elektronischen Datenübermittlungspflicht und werden automatisch in der Steuerveranlagung als Sonderausgaben berücksichtigt. Für Spenden aus dem Betriebsvermögen gilt dies nicht.

Ausführliche Informationen zur Spendenbegünstigung finden Sie auf der Website des BMF.

1.2. Werbewirksame „Spenden" zur Katastrophenhilfe

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 haben Unternehmen die Möglichkeit, Hilfeleistungen in Geld- oder Sachwerten, die sie im Zusammenhang mit akuten Katastrophen im In- oder Ausland tätigen, steuerlich als Betriebsausgaben abzuschreiben (EStR 2000 Rz 4836 ff). Als Katastrophenfall kommen u.a. kriegerische Ereignisse in Betracht. Der Spendenabzug nach § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 ist betraglich nicht begrenzt. Voraussetzung für die steuerliche Behandlung als Betriebsausgaben ist die Werbewirksamkeit, daher liegen inhaltlich keine „Zuwendungen" oder Spenden vor, sondern Werbeaufwendungen, wobei an die **Werbewirksamkeit** grundsätzlich keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden.

Diese gilt ua. als gegeben

- bei medialer Berichterstattung über die Spende,
- bei Berichterstattung über die Spende in Kundenschreiben und Klientenschreiben,
- bei Spendenhinweisen auf Plakaten, in Auslagen, an der Kundenkasse oder auf der Homepage des Unternehmens,
- beim Anbringen eines für Kunden sichtbaren Aufklebers im Geschäftsraum oder auf einem Firmen-Kfz oder
- wenn der Unternehmer im Rahmen der Eigenwerbung seines Unternehmens auf die Spenden hinweist.

Für die Abzugsfähigkeit von werbewirksamen „Katastrophenspenden" ist es gleichgültig, wer die Empfänger sind (zB Hilfsorganisationen, Gemeinden, eigene Arbeitnehmer).

1.3. Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bei Sachspenden durch Unternehmen

Die Entnahme eines Gegenstandes, wenn dieser oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, durch einen Unternehmer aus seinem

Unternehmen (zB unentgeltliche Zuwendung an Flüchtlinge), ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt (siehe § 3 Abs. 2 UStG 1994). Gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 ist in diesen Fällen als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes anzusetzen (Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme).

In diesem Sinn ist die Bemessungsgrundlage bei fehlender Verkehrsfähigkeit (zB bei nach dem Lebensmittelgesetz nicht mehr verkehrsfähigen Waren) von unentgeltlich abgegebenen Gegenständen Null (siehe UStR 2000 Rz 679). Bei der unentgeltlichen Abgabe von Gegenständen, die eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit haben, liegt eine verminderte Bemessungsgrundlage vor, da der Wiederbeschaffungspreis eines derartigen Gegenstandes unter dem eines neuen Gegenstandes liegt.

1.4. Hilfsgüterlieferungen in der Umsatzsteuer

Die Verordnung BGBl. Nr. 787/1992 idgF sieht vor, dass entgeltliche und unentgeltliche (**Entnahmeeigenverbrauch**) Hilfsgüterlieferungen im Rahmen von nationalen oder internationalen Hilfsprogrammen in Notstandsfällen als nicht steuerbare Umsätze zu behandeln sind. Die Voraussetzungen hiefür sind:

- Der Bestimmungsort der Hilfsgüter liegt in einem Staat, der in § 5 der zitierten Verordnung genannt wird (zB Ukraine).
- Es wird der Nachweis der widmungsgemäßen Verbringung in den begünstigten Staat erbracht.
- Dem Finanzamt muss die Lieferung im Vorhinein angezeigt und die Erklärung abgegeben werden, dass dem Abnehmer keine Umsatzsteuer angelastet wird. Die Erklärung hat Art und Menge der Hilfsgüter sowie die genaue Bezeichnung und Anschrift des Abnehmers der Sachspende bzw. der entgeltlichen Lieferung zu enthalten.

Im Falle der entgeltlichen Lieferung ist darüber hinaus Voraussetzung, dass die Lieferung an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt (§§ 34 bis 47 BAO), erbracht wird und kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Nach dem Wortlaut der Verordnung können die Hilfsgüter sowohl im Rahmen in- oder ausländischer Hilfsprogramme überlassen werden, wobei die Verordnung hierzu keine Legaldefinition enthält. Typischerweise wird bei Lieferungen und Sachspenden an inländische karitative Organisationen (zB Nachbar in Not, Rotes Kreuz, Caritas, Diakonie, Volkshilfe, Ärzte ohne Grenzen, SOS-Kinderdorf, UNICEF, Arbeiter-Samariter-Bund) ein inländisches Hilfsprogramm im Sinne der zitierten Verordnung vorliegen. Mit der Übergabe

der Hilfsgüter an diese Organisationen für Zwecke der Ukraine-Hilfe ist davon auszugehen, dass eine widmungsgemäße Verbringung in die Ukraine vorliegt (**Nachweisvorsorgepflicht**). Im Übrigen stehen zur Erfüllung der Nachweisvorsorgepflicht gemäß § 1 der zitierten Verordnung alle Beweismittel gleichwertig zur Verfügung.

2. Überlassung einer Unterkunft (Wohnung, Haus, Zimmer, etc.) an Flüchtlinge

2.1. Bloße Vermietung

2.1.1. Allgemeines zur einkommensteuerlichen Beurteilung der Vermietung

Die ertragsteuerliche Beurteilung der Unterbringung von Kriegsflüchtlingen durch private Unterkunftgeber richtet sich nach den allgemeinen Regelungen des EStG 1988. Die entgeltliche Überlassung von Wohnraum führt grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988).

Zu den relevanten **Einnahmen** zählen sowohl direkte Mietzahlungen eines Flüchtlings[1], als auch sämtliche Entgelte von dritter insb. Kostenersätze durch ein Bundesland). Von diesen Einnahmen sind sog. **Werbungskosten** abzuziehen, wozu insb. die Absetzung für Abnutzung (Abschreibung) und die Betriebskosten zählen.

Sind die Einnahmen höher als die Werbungskosten, liegt ein Überschuss vor, der als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern ist.[2] Sind die Werbungskosten höher als die Einnahmen, sind diese Verluste nur dann steuerlich relevant, wenn keine sogenannte Liebhaberei[3] vorliegt.

Eine Einführung zur steuerlichen Behandlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist **hier** zu finden. Ausführlichere Informationen enthält die Broschüre „**Immobilien und Steuern**“ (Kapitel II).

2.1.2. Fallkonstellationen bei Vermietung

a. Bisher wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt

[1] Kostenersätze, die einem wegen der Kriegshandlungen Geflohenen gewährt werden, sind bei diesem gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 steuerfrei.

[2] Werden lohnsteuerpflichtige Einkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) erzielt, brauchen andere nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte, wie etwa Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht versteuert zu werden, wenn sie insgesamt den Betrag von 730 Euro im Jahr (Veranlagungsfreibetrag) nicht übersteigen. Andernfalls ist eine Einkommensteuererklärung (Formular E1, Beilage E1b) abzugeben.

[3] Liebhaberei liegt vor, wenn mit einer Tätigkeit auf Dauer kein positives Gesamtergebnis (Gewinn, Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) zu erwarten ist. In diesem Fall sind sowohl Gewinne/Überschüsse als auch Verluste steuerlich unbeachtlich.

- Wurde die Unterkunft bisher nicht vermietet und wird diese nunmehr dem Flüchtling unentgeltlich zur Verfügung gestellt, bekommt der Vermieter also weder einen Kostenersatz noch einen Mietzins, liegt keine steuerlich relevante Einkunftsquelle vor. Da die unentgeltliche Überlassung zu keinen Einkünften führt, braucht sie nicht in einer Steuererklärung erfasst zu werden.
- Erfolgt die Vermietung entgeltlich und wird dadurch ein Überschuss erzielt, liegen steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Wird hingegen ein Verlust erzielt, weil auf ein marktkonformes Mietentgelt verzichtet wird, ist vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen. Die Vermietungsverluste sind damit einkommensteuerlich nicht relevant und sind nicht in einer Steuererklärung zu erfassen.

b. Bisher wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt

- Ist ein Mietverhältnis unabhängig von der durch den Ukrainekrieg ausgelösten Flüchtlingssituation bereits beendet worden und wird die Unterkunft nunmehr einem Flüchtling befristet unentgeltlich zur Verfügung gestellt, wird keine Änderung der Bewirtschaftungsart (somit auch keine Änderung des Prognosezeitraums) und damit keine Liebhaberei vorliegen, wenn diese Maßnahme eine Überbrückung eines ansonsten vorliegenden Leerstandes darstellt und die Unterkunft höchstens **zwölf Monate** überlassen wird. Auch bei Vorliegen eines Verlustes liegen daher in derartigen Fällen weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.
- Wird die Unterkunft einem Flüchtling in solchen Fällen befristet entgeltlich zur Verfügung gestellt, liegen im Falle eines Überschusses steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Wird ein Verlust erzielt, weil auf ein marktkonformes Mietentgelt verzichtet wird, ist eine befristete Überlassung bis zu zwölf Monaten für die Liebhabereibeurteilung unschädlich, sodass weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

Diese Ausführungen gelten grundsätzlich auch, wenn eine Unterkunft nicht direkt einem Flüchtling, sondern einer Hilfsorganisation überlassen wird.

2.2. Erbringung von zusätzlichen Leistungen

Werden neben der bloßen Überlassung der Unterkunft zusätzliche Leistungen (Reinigung, Verpflegung, Betreuung, Übernahme von Einkäufen, Behördenwege, etc.) übernommen, können **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gemäß § 23 EStG 1988 (vgl. EStR 2000 Rz 5433 ff) vorliegen.

Wird in derartigen Fällen ein **Gewinn** erzielt (Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben), ist dieser als Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig. Wird ein **Verlust** erzielt, ist davon auszugehen, dass die mangelnde Kostendeckung aus humanitären

Gesichtspunkten in Kauf genommen wird, sodass die in dieser Form betriebene Tätigkeit nicht von einem auf Dauer angelegten Gewinnstreben getragen und daher als Liebhaberei einzustufen ist. Die Verluste sind daher steuerlich unbeachtlich.

2.3. Überlassung durch Körperschaften

Für die unentgeltliche oder lediglich gegen einen Kostenersatz von dritter rfolgende kurzfristige Immobilienüberlassung an Flüchtlinge durch **Körperschaften**, die betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte aus der Überlassung von Immobilien erzielen, gelten gleichermaßen die **vorangegangenen ertragsteuerlichen Ausführungen** in Pkt. 2.1 zum Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Vom Fortbestand einer Einkunftsquelle wird auch dann auszugehen sein, wenn die kurzfristige Immobilienüberlassung an Flüchtlinge als sog. „Wohnraumspende“ mit einer entsprechenden Werbewirksamkeit im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 beworben werden sollte (siehe zur Werbewirksamkeit allgemein Pkt. 1.2.).

Die unentgeltliche Überlassung oder lediglich gegen einen Kostenersatz von dritter Seite erfolgende Immobilienüberlassung durch **Kapitalgesellschaften** (oder andere Körperschaften mit Anteilsinhabern) führt zu **keiner verdeckten Ausschüttung** an deren Anteilsinhaber oder diesen nahestehende Personen.

Die unentgeltliche oder gegen einen Kostenersatz von dritter Seite erfolgende Immobilienüberlassung durch eine eigennützige **Privatstiftung** stellt grundsätzlich eine Zuwendung (des Nutzungsvorteils) im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 unabhängig davon dar, aus welchen Gründen diese erfolgt (vgl. StiftR 2009 Rz 213). Als Empfänger von Zuwendungen kommen auch Personen in Betracht, die formell keine Begünstigtenstellung haben (vgl. StiftR 2009 Rz 223). Daher fallen auch etwa Geld- oder Sachspenden an eine gemeinnützige Organisation unter den Zuwendungsbegriff (vgl. StiftR 2009 Rz 223). § 94 Z 6 lit. e EStG 1988 sieht jedoch bei der Zuwendung an eine gemeinnützige Organisation iSd § 4a EStG 1988 eine KESt-Befreiung vor. Erfolgt die unentgeltliche Nutzungsüberlassung als sog. „Wohnraumspende“ unter Einbindung einer solchen gemeinnützigen Institution, **unterliegt die Zuwendung daher nicht dem KESt-Abzug**. Sofern angesichts des steigenden Flüchtlingszustroms und des damit einhergehenden kurzfristig benötigten Wohnraums eine Einbindung dieser Institutionen die Zurverfügungstellung der Immobilien an Flüchtlinge organisatorisch erheblich erschweren und zeitlich verzögern sollte, bestehen keine Bedenken, bei einer kurzfristigen „direkten“ Wohnungsüberlassung an hilfsbedürftige Flüchtlinge von **bis zu zwölf Monaten** ebenso **vom KESt-Abzug abzusehen**.

2.4. Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung einer Unterkunft

a. Entgeltliche Überlassung

Erfolgt die Unterbringung von Flüchtlingen entgeltlich (zB iRd Grundversorgung), liegt grundsätzlich eine Beherbergungsleistung iSd § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 vor (vgl. EuGH 12.2.1998, Rs C-346/95, *Elisabeth Blasi*), die dem ermäßigten Steuersatz iHv 10% unterliegt. Zu beachten ist, dass die Beherbergungsleistung vom unterbringenden Unternehmer an die für die Grundversorgung zuständige Gebietskörperschaft erbracht wird.

Erfolgt die Unterbringung der Flüchtlinge individuell und wird seitens der zuständigen Gebietskörperschaft nur Geld zur Verfügung gestellt, mit dem individuelle Mietverhältnisse eingegangen werden können, so erfolgt die Leistungserbringung direkt an den Flüchtling. Die Überlassung der Wohnung wird diesfalls idR eine Wohnraumvermietung darstellen, auf die der ermäßigte Steuersatz iHv 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 anzuwenden ist.

Generell ist darauf hinzuweisen, dass in Fällen der entgeltlichen Vermietung oder Beherbergung die Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (35.000 Euro) Rechtswirkungen entfalten kann. Auch ist eine als Liebhaberei qualifizierte kleine Vermietung gemäß § 1 Abs. 2 LVO steuerfrei (vgl. VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015).

b. Unentgeltliche Überlassung

- Bisher wurden keine Umsätze aus der Überlassung erzielt

  Erfolgt die Unterbringung der Flüchtlinge unentgeltlich, liegt grundsätzlich keine unternehmerische Tätigkeit vor.

- Bisher wurden Umsätze aus der Überlassung erzielt

  Eine Tätigkeit für unternehmerische Zwecke kann diesfalls weiterhin vorliegen, wenn die Überlassung einer Wohnung für Zwecke der Hilfeleistung von aus der Ukraine geflüchteten Menschen anderen eigenen unternehmerischen Zwecken (zB Werbung, Imagepflege) dient. Wird bspw. am Gebäude darauf hingewiesen, dass es sich um die unentgeltliche Überlassung für Zwecke der Hilfeleistung von aus der Ukraine geflüchteten Menschen handelt, zB durch den Hinweis „Wir unterstützen Flüchtlinge aus der Ukraine mit dieser Immobilie“ oder „Wir unterstützen die Ukraine-Hilfe mit der Überlassung von Wohnraum“, kann davon ausgegangen werden, dass die Überlassung im eigenen unternehmerischen Interesse liegt und der Werbezweck ausreichend belegt ist.

3. Gemeinnützigkeit

Um die abgabenrechtlichen Begünstigungen gemäß §§ 34 ff BAO nicht zu verlieren, ist es ua. erforderlich, dass die **Rechtsgrundlage** einer begünstigten Körperschaft (zB Vereinsstatuten, Satzung) die ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck ausdrücklich vorsieht und diese Betätigung genau umschreibt. Ist eine Tätigkeit nicht von der Rechtsgrundlage gedeckt, führt dies grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn eine begünstigte Körperschaft ihre Mitglieder zu Spenden für Ukrainerinnen und Ukrainer aufruft und dabei lediglich vorübergehend als Plattform oder Treuhänder auftritt. Bei einer Verwendung bestehender Mittel ist jedoch eine **Deckung durch die Satzung** erforderlich. Will eine begünstigte Körperschaft in der Ukraine operativ tätig werden, muss dies jedenfalls von ihrer Rechtsgrundlage gedeckt sein.

Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, hat dies die Körperschaft binnen einem Monat dem **Finanzamt bekanntzugeben** (§ 41 BAO).

4. Zur unbeschränkten Steuerpflicht von Flüchtlingen und zu Fragen der Doppelbesteuerung

Unbeschränkt steuerpflichtig sind Personen, die in Österreich ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (vgl. § 1 Abs. 2 EStG 1988).

Einen **Wohnsitz** in Österreich haben Personen, die im Bundesgebiet über eine Wohnung verfügen, die sie offensichtlich längerfristig als solche nutzen (werden). Die Wohnung muss nicht der Hauptwohnsitz sein, sie muss aber den persönlichen Verhältnissen entsprechend zum Wohnen geeignet sein. Zur Begründung eines Wohnsitzes muss die Wohnung zwar nicht ununterbrochen, aber zumindest wiederkehrend benützt werden.

Ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** in Österreich haben Personen, die sich im Bundesgebiet nicht nur vorübergehend (Urlaub, Geschäftsreise, Besuch etc.), sondern offensichtlich für längere Zeit aufhalten (werden). Auf jeden Fall tritt nach **sechs Monaten** Aufenthalt in Österreich, und zwar rückwirkend, die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Die Staatsbürgerschaft ist dabei nicht entscheidend.

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** bedeutet, dass grundsätzlich alle in- und ausländischen Einkünfte in Österreich steuerlich erfasst werden.

Unterliegt eine Person aufgrund eines Wohnsitzes in der Ukraine auch in der Ukraine der unbeschränkten Steuerpflicht, kann aufgrund des **Doppelbesteuerungsabkommens** (DBA) zwischen Österreich und der Ukraine eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Für die Aufteilung bzw. Zuteilung von Besteuerungsrechten ist die Ansässigkeit iSd Artikel 4 DBA Ukraine maßgeblich. Gemäß Artikel 4 DBA Ukraine ist eine Person in jenem Staat ansässig, in dem sie einen Wohnsitz oder den

gewöhnlichen Aufenthalt hat. Trifft das auf beide Staaten zu, so ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen entscheidend.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind in Artikel 15 DBA Ukraine geregelt. Gemäß Artikel 15 Abs. 1 erster Satz DBA Ukraine dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 DBA Ukraine Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Das Besteuerungsrecht wird jenem Staat überlassen, in dem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird. Es gilt also das **Arbeitsortprinzip**. Der Ort der Arbeitsausübung ist der Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält bzw. wo er körperlich anwesend ist.

Konstellation: Person ist weiterhin **in der Ukraine ansässig**

Hält sich eine in der Ukraine ansässige Person (Artikel 4 DBA Ukraine), die bei einem ukrainischen Arbeitgeber beschäftigt ist, welcher keine feste Einrichtung oder Betriebstätte in Österreich hat, nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten in Österreich auf, behält weiterhin die Ukraine das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit.

Konstellation: Person wird **in Österreich ansässig**

Wird eine Person, die bei einem ukrainischen Arbeitgeber beschäftigt ist, jedoch in Österreich ansässig (Artikel 4 DBA Ukraine), sind die von einem ukrainischen Arbeitgeber gezahlten Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in Österreich zu besteuern. Dies ungeachtet dessen, ob die Person ihre Arbeitsleistung in Österreich oder in einem dritten Staat erbringt. Nur jene Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die die Person für in der Ukraine erbrachte Tätigkeiten erhält, dürfen in der Ukraine besteuert werden. Österreich befreit diese Einkünfte von einer Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt).

Besteht im Inland eine **Betriebstätte** des Arbeitgebers, ist die Steuer durch Abzug vom Arbeitslohn zu erheben.

Hat der ukrainische Arbeitgeber im Inland **keine Betriebstätte** iSd § 81 EStG 1988, kann die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus einer Tätigkeitsausübung in Österreich entfällt, freiwillig durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben werden. Wird der freiwillige Lohnsteuerabzug durchgeführt, sind diese Einkünfte wie lohnsteuerpflichtige Einkünfte zu behandeln und es besteht keine Vorauszahlungsverpflichtung gemäß § 45 EStG 1988, allerdings treffen den Arbeitgeber die Pflichten gemäß § 76 (Einbehaltung der Lohnsteuer), § 79 (Abfuhr der Lohnsteuer), § 84 (Übermittlung eines Lohnzettels) sowie § 87 (Gewährung von Einsicht in Lohnaufzeichnungen) EStG 1988.

Für eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person, die ihren Mittelpunkt der Tätigkeit für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in Österreich hat, hat ein ukrainischer Arbeitgeber ohne inländische Betriebstätte dem Finanzamt eine **Lohnbescheinigung** (Formular L17) zu übermitteln, wenn kein freiwilliger Lohnsteuerabzug vorgenommen wird. Ist dies der Fall, erfolgt die Besteuerung der Person im Wege der Einkommensteuerveranlagung. Dies bedeutet, dass die Person ihre

Versteuerung aktiv beim Finanzamt durchführen muss. Wird das Formular L17 nicht vom Arbeitgeber ans Finanzamt übermitteln, kann dies auch von der betroffenen Person selber erfolgen.

Wird eine Person von Österreich aus für ein Unternehmen in der Ukraine tätig, kann unter Umständen eine Betriebsstätte für das ukrainische Unternehmen begründet werden. Nach dem DBA Ukraine liegt eine **Betriebsstätte** vor, wenn eine feste Geschäftseinrichtung besteht, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Betriebsstättenbegriff setzt voraus, dass im Wesentlichen vier Merkmale erfüllt sind.

1. Geschäftseinrichtung,
2. Dauerhaftigkeit,
3. Verfügungsgewalt und
4. Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit.

Eine **feste Geschäftseinrichtung** muss auf gewisse Dauer angelegt sein, um als Betriebsstätte eingestuft zu werden. Räumlichkeiten, die ausländischen Unternehmen zur Erfüllung ihrer Tätigkeit in Österreich zur Verfügung gestellt werden, begründen in der Regel erst ab einer **Verfügungsdauer** von sechs Monaten eine Betriebsstätte (OECD-MK Artikel 5 Z 28). Dabei kommt es nicht darauf an, wie viele Tage die Räumlichkeiten während dieses Zeitraums tatsächlich genutzt werden. Im Fall einer wiederkehrenden Benutzung können auch kürzere Nutzungszeiträume betriebsstättenbegründend wirken, sofern sich die durch die örtliche Einrichtung ausgeübten Tätigkeiten voraussichtlich über einen längeren Zeitraum erstrecken (in diesem Sinn OECD-MK Artikel 5 Z 22).

Dient das **Homeoffice** lediglich vorbereitenden Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, gilt es jedoch gemäß Artikel 5 Abs. 4 DBA Ukraine nicht als Betriebsstätte. Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit im Sinne von Artikel 5 Abs. 4 DBA Ukraine vorliegt, ist die Haupttätigkeit des Unternehmens, wobei entscheidend ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Haupttätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht (siehe EAS 3432). Entsprechen die in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten der Haupttätigkeit des Gesamtunternehmens, so kann keine der Ausnahmen des Artikel 5 Abs. 4 DBA Ukraine greifen.

Die Frage, inwieweit durch Tätigkeiten im Homeoffice für den Arbeitgeber eine Betriebstätte begründet wird, ist nach Maßgabe der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen.

5. Verpflichtung zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe, der Kraftfahrzeugsteuer und der (motorbezogenen) Versicherungssteuer für Kraftfahrzeuge mit ukrainischer Zulassung

Die Verpflichtung für ein bestimmtes Kraftfahrzeug Normverbrauchsabgabe, Versicherungssteuer oder Kraftfahrzeugsteuer leisten zu müssen, knüpft an der

Verpflichtung an, das Kraftfahrzeug im Inland einem **Zulassungsverfahren** zuzuführen (siehe § 1 Abs. 2 Z 2 VersStG 1953, § 1 Abs. 1 Z 1 KfzStG 1992 sowie § 1 Z 3 NoVAG 1991). Die Verpflichtung zur Leistung der Abgaben besteht neben den Fällen der tatsächlichen Zulassung der Kraftfahrzeuge im Inland auch dann, wenn ein Kraftfahrzeug ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet wird.

Wie lange ein im Ausland zugelassenes Kraftfahrzeug (daher ein Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen) ohne österreichische Zulassung verwendet werden darf, richtet sich danach, ob die Person des Verwenders einen Hauptwohnsitz im Inland hat und somit das Kraftfahrzeug über einen dauernden Standort im Inland verfügt.

Hat das Kraftfahrzeug keinen dauernden Standort im Bundesgebiet, ist die Verwendung im Inland bis zu einer Höchstdauer von einem Jahr erlaubt (§ 79 KFG 1967). Diese einjährige Frist wird durch jeden Austritt aus dem Bundesgebiet unterbrochen und beginnt bei jedem Eintritt in das Bundesgebiet neu zu laufen.

Hat oder begründet ein im Ausland zugelassenes Kraftfahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich, ist die Verwendung ohne inländische Zulassung nur während eines Monates nach der erstmaligen Einbringung ins Inland zulässig. Die Frist wird durch eine vorübergehende Verbringung ins Ausland nicht unterbrochen (§ 82 Abs. 8 KFG 1967).

Fraglich ist, ob die aus der Ukraine geflüchteten Personen, denen aufgrund der Vertriebenen-Verordnung (BGBl. II Nr. 92/2022) ein vorübergehendes Aufenthaltsrecht im Inland gewährt wird, einen Hauptwohnsitz im Inland begründen und damit für die Kraftfahrzeuge gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 eine Zulassungsverpflichtung nach Ablauf eines Monats nach der Einreise nach Österreich bzw. nach der Einbringung des Kraftfahrzeuges besteht.

Wie durch **Erlass des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie** vom 21. April 2022, GZ 2022-0.294.164, bestätigt, sind Kraftfahrzeuge, die von Vertriebenen aus der Ukraine mit Aufenthaltsrecht im Sinne der Vertriebenen-Verordnung verwendet werden und über eine ukrainische Zulassung verfügen, grundsätzlich nicht als Kraftfahrzeuge mit dauerndem Standort in Österreich zu beurteilen, womit die Standortvermutung gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht greift. Es besteht daher keine Verpflichtung, diese Kraftfahrzeuge in Österreich zuzulassen, sofern und solange sie mit ukrainischer Zulassung durch Vertriebene aus der Ukraine mit Aufenthaltsrecht im Sinne der Vertriebenen-Verordnung verwendet werden.

Aufgrund der fehlenden Zulassungsverpflichtung besteht für solche Kraftfahrzeuge jedenfalls im ersten Jahr des Aufenthalts in Österreich keine Verpflichtung, die Normverbrauchsabgabe

sowie die (motorbezogene) Versicherungssteuer bzw. die Kraftfahrzeugsteuer zu leisten. Sie können mit ukrainischer Zulassung und daher mit ukrainischem Kennzeichen in Österreich verwendet werden. Nach Ablauf von einem Jahr ist zu prüfen, ob eine Zulassungsverpflichtung nach § 79 KFG 1967 und somit auch die jeweilige Abgabepflicht besteht. Diese Frist wird allerdings durch jeden Austritt aus dem Bundesgebiet unterbrochen und beginnt bei jedem Eintritt in das Bundesgebiet neu zu laufen.

Soll trotz fehlender Verpflichtung die Zulassung in Österreich erfolgen, besteht die Verpflichtung zur Leistung der Normverbrauchsabgabe sowie der (motorbezogenen) Versicherungssteuer bzw. der Kraftfahrzeugsteuer. Hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe besteht jedoch die Möglichkeit der Vergütung vom verbleibenden Restwert gemäß § 12a NoVAG 1991, in Fällen, in denen die Zulassung in Österreich später aufgegeben wird und das Kraftfahrzeug zurück ins Ausland verbracht wird.

Wird ein bisher in der Ukraine zugelassenes Kraftfahrzeug in Österreich verkauft, entsteht die Pflicht zur Leistung der Normverbrauchsabgabe, wenn dieses Kraftfahrzeug in Österreich zugelassen werden soll. Erst nach Entrichtung der NoVA durch den Zulassungswerber kann die Zulassung im Inland erfolgen.

Es wird darauf hingewiesen, dass bei Kraftfahrzeugen zusätzlich die zollrechtlichen Vorschriften zu beachten sind. Ausführliche Informationen finden Sie auf der Website des BMF.

Bundesministerium für Finanzen, 6. Mai 2022

© Bundesministerium für Finanzen