

2. Juli 2013

BMF-010221/0387-IV/4/2013

EAS 3329

DBA-steuerfreie Einkünfte und die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung

Der wesentliche Inhalt von Doppelbesteuerungsabkommen liegt darin, bei grenzüberschreitender Einkünfteerzielung die Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragstaaten aufzuteilen. In dieser Hinsicht derogieren die Abkommen als "lex specialis" den entgegenstehenden inländischen Steuerrechtsnormen (VwGH 28.6.1963, [2312/61](#), 17.12.1975, [1037/75](#), BFH 18.9.1968, I R 56/67). Über diese Abgrenzung der Steuerhoheit durch Zuteilung der Steuergüter gehen die durch die DBAs bewirkten Einschränkungen der nationalen Steuerrechte grundsätzlich nicht hinaus (VfGH 11.3.1965, B 210,211/1964).

Daher greifen Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich auch nicht in verfahrensrechtliche Fragen ein, wie etwa die Frage unter welchen Gegebenheiten der Steuerpflichtige zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Dies richtet sich daher ausschließlich nach inländischem Recht und zwar sowohl bei unbeschränkt wie auch bei beschränkt Steuerpflichtigen.

Gemäß [§ 42 Abs. 2 EStG 1988](#) besteht für beschränkt Steuerpflichtige die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung, wenn die gemäß [§ 102 EStG 1988](#) zur Einkommensteuer zu veranlagenden Einkünfte mehr als 2.000 Euro betragen. Das Gesetz sieht keine Ausnahme von dieser Erklärungsverpflichtung vor, wenn die nach [§ 102 EStG 1988](#) veranlagungspflichtigen Einkünfte durch ein DBA von der Besteuerung freigestellt sein können.

EAS 3322 lässt erkennen, dass Eigenbeurteilungen der Rechtsfolgen eines Doppelbesteuerungsabkommens durch den Steuerpflichtigen nicht schlechthin der Kontrolle durch die Abgabenbehörde entzogen werden dürfen.

Andererseits ist einzuräumen, dass eine undifferenzierte Umsetzung dieser Rechtslage nicht sinnvoll administrierbar wäre. Denn diesfalls müssten zB in den tausenden Fällen von kurzfristigen Dienstnehmerentsendungen nach Österreich Steuernummern vergeben und Steuererklärungen eingereicht werden, sobald die auf die Entsendungszeit entfallenden

Einkünfte den Schwellenwert von 2.000 Euro überschreiten. Und dies müsste auch dann geschehen, wenn zweifelsfrei von vornherein erkennbar ist, dass auf Grund der "183-Tage-Klausel" von Doppelbesteuerungsabkommen damit keine inländische Steuerleistung verbunden sein wird. Es kann daher bereits EAS 1757 so verstanden werden, dass in den Fällen von DBA-steuerfreien Dienstnehmerentsendungen keine Einkommensteuererklärungen einzureichen sind.

In EStR 2000 Rz 7548 wird im Übrigen unter den dort genannten Voraussetzungen bei den bloß kraft inländischem Zweitwohnsitz **unbeschränkt Steuerpflichtigen** aus den bereits in EAS 1459 angesprochenen Verwaltungsvereinfachungsgründen keine Erklärungsabgabe mehr gefordert.

Seitens des BMF bestehen daher derzeit auch im Fall der **beschränkt Steuerpflichtigen** keine Bedenken, wenn eine Erklärungsabgabe in Fällen unterlassen wird, in denen mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erkennbar ist, dass einer Erklärungsabgabe im Hinblick auf die Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen keine fiskalisch sinnvolle Bedeutung mehr zukommt. Dies kann angenommen werden, wenn

- die Steuerfreistellungsverpflichtung in Österreich aus dem Abkommen unzweifelhaft ableitbar ist,
- wenn diese Rechtsfolge weiters korrespondierend von beiden Vertragsstaaten wahrgenommen wird und
- wenn dies durch einen Besteuerungsnachweis im ausländischen Staat bei Bedarf dokumentierbar ist.

Fälle von Doppelnichtbesteuerung bedürfen aber jedenfalls einer abgabenbehördlichen Nachprüfungsmöglichkeit. Dies gilt auch in Fällen, in denen die Rechtsfolgen eines DBA nicht völlig zweifelsfrei gegeben sind, wie etwa in dem in EAS 3322 behandelten Fall.

Bundesministerium für Finanzen, 2. Juli 2013