

Kooperationsveranstaltung zwischen der IFA Schweiz und der IFA Österreich 3.-4. September 2026

Die Schweiz und die EU: Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Freizügigkeitsabkommen

Prof. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M. (Universität Wien)

Prof. Dr. Nikolaus Zorn (Senatspräsident des VwGH i.R.)

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang (WU Wien)

Prof. Dr. Luzius Cavelti (Universität Basel/Altenburger Ltd legal + tax)

Prof. Dr. Christa Tobler (Universität Basel/Universität Leiden)

Prof. Dr. Pascal Hinny (Universität Fribourg/Lenz & Staehelin) (Vorsitz)

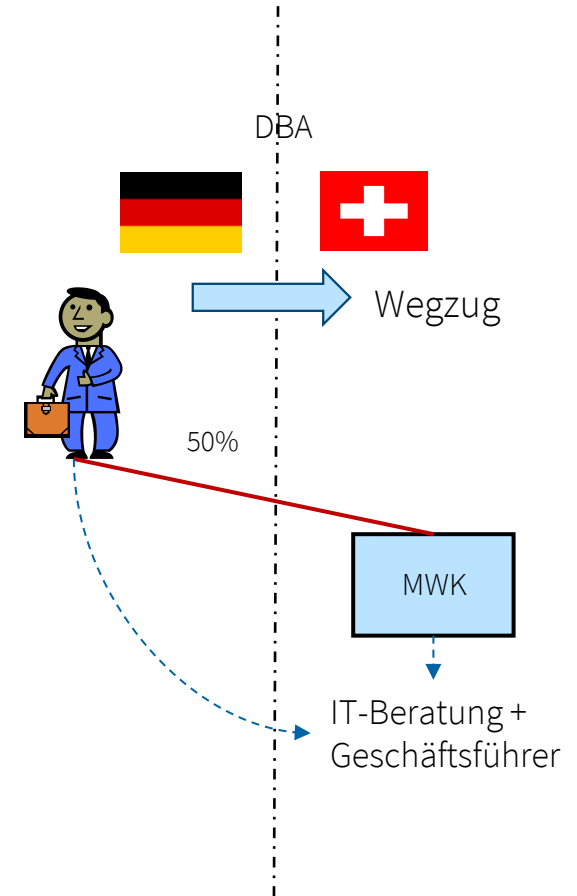
Die Rs. Wächtler (C-581/17) und ihre Auswirkungen auf die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz

Univ.-Prof. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M.



- **Wegzug aus D** $\Rightarrow$ Besteuerung sämtlicher Wertsteigerungen in Beteiligung an MWK (§ 6 dAStG)
- **Sofortige Entrichtung** der Steuer
- **Ratenzahlung** (5 Jahre): nur in Härtefällen bei gleichzeitiger Stellung von Sicherheiten (§ 6 Abs 4 dAStG)
- **Zinslose Stundung** ohne Sicherheiten bis zur Realisation **nur bei EU/EWR-Bezug**, sofern Vollstreckungsamtshilfe besteht (§ 6 Abs 5 dAStG)

Verstoß gegen FZA (NLF iSd Art 12 Abs 1 iVm Art 15 und 9 FZA Anh I)?



- „Umformulierung“ der Vorlagefrage ⇒ Vertikale Ungleichbehandlung (Rn 34 und 56)
- Auslegung im Lichte von Art 16 Abs 2 FZA
- Art 1 lit a und c FZA iVm Art 6, 7, 12 und 13 Anh I FZA
 - Wächtler = Selbständiger iSd Art 12 Anhang I FZA
 - Recht auf NL beinhaltet Möglichkeit, die zu diesem Zweck geeignete Rechtsform zu wählen
- Auch Herkunftsstaat ist Adressat der Freizügigkeitsgarantien
- Grundsatz der Gleichbehandlung = Begriff des Unionsrechts
- Art 21 Abs 2 FZA: Vergleichbarkeit der Situation ✓
- Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses unter Berücksichtigung von Art 21 Abs 3 FZA

- (Endgültige) Bestimmung der Höhe der Steuer im Wegzugszeitpunkt ✓
 - Maßnahmen zur Gewährleistung der Besteuerung $\Rightarrow$ Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis
 - $\triangleq$ Territorialitätsprinzip à la *Futura Participations* (1997) $\Rightarrow$ Keine Berücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen
- ABER: Fehlende Stundung der Steuer: unverhältnismäßig
 - Gewährleistung einer wirksamen Einziehung der geschuldeten Steuer (keine Vollstreckungsamtshilfe mit der Schweiz) $\Rightarrow$ **Sicherheiten als gelinderes Mittel**
 - Möglichkeit zur **Ratenzahlung** ändert nichts daran (Rn 68)
- Auswirkungen auf EU-interne Fälle? $\Rightarrow$ Anh. Rs *Gena* (C-430/25)
- Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz?

Wegzug und Entstrickung im Privatvermögen

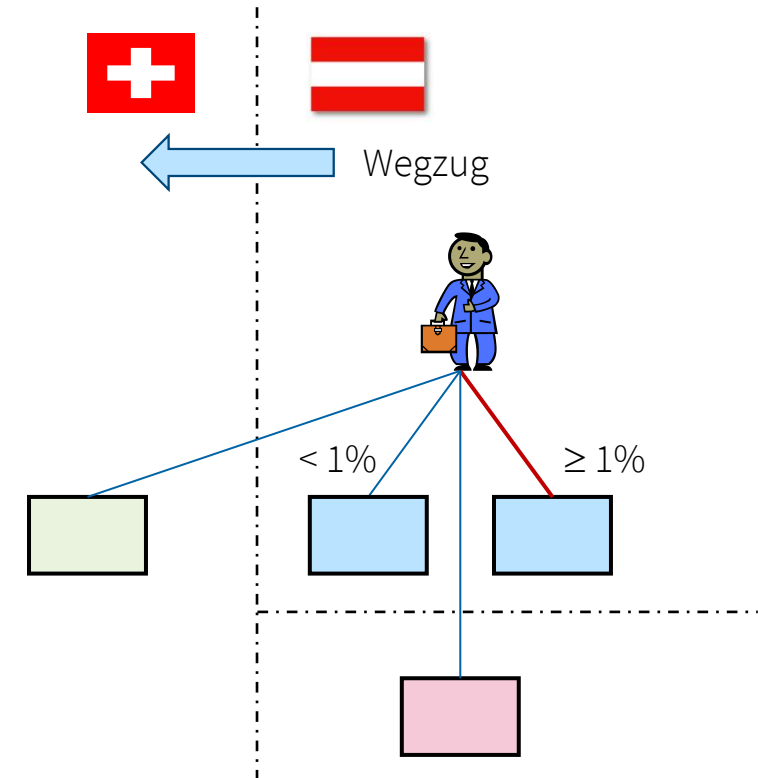
- § 27 Abs 6 Z 1 EStG

- Umstände, die zur **Einschränkung des Besteuerungsrechts** im Verhältnis zu anderen Staaten führen ⇒ **Veräußerungsfiktion** zum gemeinen Wert + 27,5% Sondersteuersatz
- **Nichtfestsetzung der Steuerschuld auf Antrag** (lit a)
 - Physischer Wegzug + unentgeltliche Übertragung auf natürliche Person in **EU/EWR-Staat**
 - Rückwirkende Festsetzung bei tatsächlicher Veräußerung oder gleichgestellten Umständen (lit b)
 - Berücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen (§ 27a Abs 3 Z 2 lit b)
 - Besonderheiten bei Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht bei zwischenzeitlichen Wertsteigerungen (lit e)
- **Sonstige Entstrickungsfälle ggü EU/EWR-Staat: Ratenzahlung** über 5 Jahre (lit d)
- **Drittstaatsfälle:** ✕ ABER „Wegzugs-KESt“ bei depotfähigen Wirtschaftsgütern

Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz

Geltendes DBA

- Art 13 Abs 4 DBA Ö-CH (idF Rev. 2007) – Ansässigkeitswechsel & Gesellschaftsanteile
 - Materialien (1388 BlgNR XXII. GP, 2)
 - EStR Rz 6148b; EAS 3188; EAS 3446
 - Keine Anwendung der Wegzugsbesteuerung bei Beteiligungen an österr. Gesellschaften $\geq 1\%$ (§ 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG)
 - Sinngemäße Anwendung des
 - Nichtfestsetzungskonzepts iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG
 - § 27 Abs 6 Z 1 lit e bei Wiederrückzug (ohne Ausklammerung von Wertsteigerungen)
- Andere Wirtschaftsgüter des Kapitalvermögens ✕
- Juristische Personen ✕
- Betriebsvermögen? ... nur iZm Ansässigkeitswechsel



Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz DBA neu (Entwurf 2026)

„Eine natürliche Person, die in Österreich ansässig war und in der Schweiz ansässig geworden ist, ist für Zwecke der im österreichischen Recht normierten Wegzugsbesteuerung des Privatvermögens wie eine natürliche Person zu behandeln, die ihre Ansässigkeit in einen EU-Mitgliedstaat verlagert, sofern Österreich bei Wegzug eine Sicherheitsleistung durch Erlag von Geld, mittels einer gesetzlich sicherheit bietenden Hypothek an einem in Österreich belegenen Grundstück, mittels einer Bankgarantie oder durch zahlungsfähige Bürgen (§ 1357 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch) **geleistet wird**. § 222 Abs. 2 Bundesabgabenordnung ist anzuwenden. Wird eine Sicherheit unzureichend, so ist sie zu ergänzen oder es ist eine anderweitige Sicherheit zu leisten.“
(Art 13 Abs 4 DBA-E)

Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz

Offene Fragen und Problemfelder

- **Unentgeltliche Übertragungen** (außerhalb des Anwendungsbereichs des FZA)
 - Sofortige Besteuerung (sofern nicht „Wegzugs-KEST“ greift)
 - Kapitalverkehrsfreiheit
 - Fehlende Vollstreckungsamtshilfe als Rechtfertigungsgrund (Frage der Verhältnismäßigkeit)
- **Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens/Betriebs(stätten)verlegungen & Entstrickung von Betriebsvermögen iZm dem Ansässigkeitswechsel natürlicher Personen**
 - Ratenzahlung des § 6 Z 6 lit c EStG ist auf EU/EWR-Raum begrenzt
 - Recht auf Niederlassung & Garantien des FZA im Lichte der (restriktiven) EuGH-Judikatur zur Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich?
- **Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung von juristischen Personen**
 - Keine Ratenzahlung iSd ATAD & kein Schutz durch das FZA ⇒ **Sofortbesteuerung**

Prof. Dr. Nikolaus Zorn



Aktuelle VwGH-Entscheidungen zum FZA:

VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258

VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135, 2007/14/0183

VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243

VwGH 23.02.2010, 2008/15/0250

VwGH 21.11.2013, 2010/15/0199

VwGH 12.05.2015, 2012/15/0151

Vorsteuerausschluss für Schweizer Unternehmer – Konflikt mit Freizügigkeit?

- In der Schweiz ansässiger Unternehmer (ohne Betriebsstätte in Österreich) führte Flusskreuzfahrten mit Schiffen auf der Donau durch und beantragte für 2021 die Erstattung der in Österreich angefallenen Vorsteuerbeträge für Kraftstoffe. Die Erstattung wurde versagt.

VwGH 28. 5. 2026, Ra 2023/15/0031: Abweisung der dagegen erhobenen Revision

- In Umsetzung der 13. MwSt-Richtlinie (86/560/EWG vom 17. 11. 1986) regelt § 3a der österreichischen Erstattungsverordnung (BGBl 1995/279) die Erstattung von Vorsteuern an nicht in der EU ansässige Unternehmer, die im Inland keine Betriebsstätte haben, im Inland keine steuerpflichtigen Umsätze und keine Reverse-Charge Umsätze tätigen. Dabei sind seit der Novelle BGBl II 2021/16 Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen, von der Erstattung ausgeschlossen.
- Gem Art 4 Abs 2 der 13. MwSt-Richtlinie, 86/560/EWR, dürfen die MS bei der Erstattung von Vorsteuern an nicht in der EU ansässige Unternehmer den Ausschluss bestimmter Ausgaben von der Vorsteuererstattung vorsehen.
- Das FZA Schweiz regelt im Anhang I Art 17 bis 23 auch eine eingeschränkte Form der Dienstleistungsfreiheit.
- Lt *Beiser* (RdW 2021/306, 382) verstößt der gegenständliche Vorsteuerausschluss, soweit Schweizer Unternehmer betroffen sind, gegen das FZA.

Vorsteuerausschluss für Schweizer Unternehmer – Konflikt mit Freizügigkeit?

- Falls Verstoß gegen FZA gegeben ist:
Konflikt mit Art 4 Abs 2 der 13. Richtlinie? Nein, weil FZA-konforme Ausübung der Richtlinie möglich ist (vgl EuGH 17. 6. 1999, C-166/98, *Socridis*).
- Verstoß liegt dann darin, wie Österreich das durch Art 4 Abs 2 der 13. Richtlinie eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrecht mit der Novelle BGBl II 2021/16 ausgeübt hat.
- Hinweis auf Schweizer Regelung: Im Vergütungsverfahren der Schweiz an ausländische Unternehmer wird die Mehrwertsteuer an ausländische Unternehmer nur insoweit vergütet, als der jeweilige Staat das Gegenrecht gewährt (Art 107 Abs. 1 Buchstabe b MWSTG und Art 151 bis 156 MWSTV).
Aus der Länderliste Stand 21.9.2022, *Vergütungsverfahren nach Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG und den Artikeln 151 bis 156 MWSTV* der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV, ist ersichtlich, dass die Vergütung in Bezug auf Österreich eingeschränkt wurde: "*Neu ab Antragsjahr 2022 (Rechnungen 2021): Keine Vergütung auf Treibstoffen*".

Steuerliche Entscheidungen des VwGH zum FZA

VwGH 19. 12. 2007, 2006/15/0258

- Das FZA-Schweiz ist ein Abkommen zwischen der EG und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweiz andererseits (so genanntes "gemischtes Abkommen"). Hinsichtlich ihrer gemeinschaftsrechtlichen (nicht hingegen ihrer bloß mitgliedstaatlichen) Teile begründen solche Abkommen Gemeinschaftsrecht; dieses Gemeinschaftsrecht steht in der Rechtsquellenhierarchie zwar unter dem primären Gemeinschaftsrecht, geht aber dem Sekundärrecht vor.
- Auch solchem in Abkommen zwischen der EG und Drittstaaten begründetem Gemeinschaftsrecht kommt unmittelbar Wirkung zu, soweit die jeweilige Regelung unter Berücksichtigung ihres Wortlautes und nach Gegenstand und Art des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder deren Wirkung nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen. Demnach kann sich ein Einzelner vor den nationalen Gerichten direkt auf eine Bestimmung eines solchen Abkommens berufen, wenn die Abkommensbestimmung weder an Bedingungen geknüpft noch ungenau formuliert ist und die allgemeinen Merkmale des Abkommens einer direkten Berufung auf dieses nicht entgegenstehen.

Steuerliche Entscheidungen des VwGH zum FZA – sonstige Bezüge

VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135, 2007/14/0183

- In Österreich ansässige Dienstnehmerin mit in der Schweiz erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sie erhielt neben den laufenden Bezügen **einen** sonstigen Bezug in Höhe von **1/13**
- Sie wollte bei der österreichischen Besteuerung auch einen (rechnerischen) 14. Teiles des Jahresgehaltes der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs 1 EStG unterziehen,
- **VwGH:** Die Arbeitnehmerfreizügigkeit verbietet auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in der Schweiz behindert.
- Soweit die Dienstnehmerin eine Aufspaltung ihrer Einkünfte anstrebt, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des § 67 EStG 1988 zu kommen, übersieht sie, dass diese Möglichkeit auch bei inländischen Bezügen nicht möglich ist. Die Berufung auf "gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten" geht daher schon vom Ansatz her fehl.
- **Ebenso VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0243 zu Schweizer Pension:**
Mangels einer Auszahlung der Jahrespension in 13 bzw 14 Beträgen, erfolgt in Österreich keine begünstigte Besteuerung nach § 67 EStG. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Pensionen aus der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung und der österreichischen Sozialversicherung ist nicht in der Regelung des § 67 EStG 1988 begründet, sondern in der unterschiedlichen Gestaltung der jeweiligen Sozialversicherungsgesetze. Daher keine Diskriminierung bzw Beschränkung.

Steuerliche Entscheidungen des VwGH zum FZA – Zahlung in Pensionskasse

VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135, 2007/14/0183 und VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0250

- Bestätigung der Luzerner Pensionskasse vom Jänner 2005 über den "Eingang der freiwilligen Eintrittsleistung gemäß § 45 unserer Verordnung". Die Zahlung diene der Erhöhung des persönlichen Altersguthabens der in Österreich ansässigen Dienstnehmerin.
- Begehrt wurde beim österreichischen Finanzamt die Absetzung der Zahlung als Nachkauf von Versicherungszeiten iSd § 18 EStG.
- **VwGH:** Aufgrund des FZA sind die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer anzuwenden.
- In Österreich ansässige Personen befinden sich unabhängig davon in einer vergleichbaren Situation, ob sie ihre Einkünfte durch eine Berufstätigkeit in Österreich oder durch eine Berufstätigkeit im benachbarten Ausland erzielen.
- Die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art. 39 EG, die nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten es auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert.
- Ob die "freiwillige Eintrittsleistung" einen "Nachkauf von Versicherungszeiten" im Sinn des § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 bewirkte, kann mangels Feststellungen zum Schweizer Versicherungssystem im angefochtenen Bescheid noch nicht beurteilt werden.

Steuerliche Entscheidungen des VwGH zum FZA – Zahlung in Pensionskasse

- Folgeentscheidung:

VwGH 21.11.2013, 2010/15/0199

- Notwendigkeit der Prüfung der Vergleichbarkeit der Pensionssysteme, um zu beurteilen, ob die freiwillige Eintrittsleistung in die Luzerner Pensionskasse einem Nachkauf von Versicherungszeiten iS des Sonderausgabentatbestandes nach § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 gleichkommt.
- Die Behörde konnte die Feststellung treffen, dass mit der strittigen Beitragszahlung in die schweizerische Pensionskasse nicht bestimmte (der Dienstnehmerin fehlende) Versicherungszeiten, sondern ein betraglich nach verschiedenen Kriterien bemessenes und begrenztes Alters- oder Sparkapital erworben wurde.
- Daher kein "Nachkauf von Versicherungszeiten" iSd § 18 Abs. 3 Z 2 EStG

Nicht zum FZA, aber zur Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV

- Bei Privatstiftungen bilden die Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen in Österreich eine eigene Schedule, die getrennt von den anderen Einkünften der Körperschaftsteuer („Zwischensteuer“) unterliegen (§ 13 Abs 3 KStG) .
- Die Einkünfte dieser Schedule sind um die im Veranlagungszeitraum getätigten **Zuwendungen an Begünstigte zu verringern**, insoweit davon KESt einbehalten worden ist. Nur vom verringerten Betrag wird die Steuer berechnet. **Keine Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage erfolgt, insoweit eine Entlastung der Zuwendungen von der KESt auf Grund eines DBA erfolgt (hier iSd Art 21 DBA Österreich/Schweiz).**
- Die österreichische Privatstiftung mit in der Schweiz ansässigen Begünstigten wies in ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2014 solche Einkünfte aus Kapitalvermögen aus und verringerte sie um im Jahr 2014 getätigte Zuwendungen an ihre in der Schweiz ansässigen Begünstigten.
- Das Finanzamt ließ diese Verringerung nicht zu und schrieb vom vollen Betrag Körperschaftsteuer vor.

Nicht zum FZA, aber zur Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV

- Strittig ist nun, ob die Verweigerung der Verringerung der Bemessungsgrundlage um die in die Schweiz gezahlten Stiftungszuwendungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt (Hinweis auf EuGH 17.9.2015, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, allerdings zur österr. Rechtslage vor AbgÄG 2015)

Vorabentscheidungsersuchen des VwGH vom 24.6.2025, Ro 2024/15/0016:

- Verpflichtet die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV, dass Zuwendungen an im Ausland (hier: in der Schweiz) ansässige Begünstigte – für die aufgrund von DBA-Bestimmungen keine oder nur reduzierte Quellensteuer einbehalten wird – entgegen der österreichischen Gesetzeslage von der Zwischensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen?
- Der VwGH verweist auf EuGH vom 12.12.2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04. Der VwGH ersucht den EuGH nun zu klären, ob der in der Dividenden-Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz des „source country entitlement“ auch bei Konstellationen wie der gegenständlichen (Zuwendungen aus Stiftungen) zum Tragen kommt.

Steuerliche Entscheidungen des VwGH zum FZA - Auslandsmontage

VwGH 12. 5. 2015, 2012/15/0151

- Nach damaliger Rechtslage (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG) waren steuerbefreit die Löhne der Arbeitnehmer **inländischer Betriebe** für eine begünstigte Auslandstätigkeit im Bereich Bauausführung und Montage.
- **VwGH:**
„§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG muss entgegen dem Wortlaut so gelesen werden, dass die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auch Arbeitnehmern zusteht, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im Gebiet des Europäischen Wirtschaftsraums oder - aufgrund des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizer Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen) - in der Schweiz beschäftigt sind.

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang

WU
VIENNA

Offene Flanken in der österreichischen
Steuerrechtsordnung?



Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs 4 EStG)

- Schumacker
- § 1 Abs 4 EStG: „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 13 539 Euro betragen. [...]“
- Erweiterung über Staatsangehörigendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 1 OECD-MA: zB BFG 17. 7. 2024, RV/4100029/2021 zu DBA Bosnien)

Fallbeispiel zur Quellensteuer vom Nettobetrag

- Sachverhalt: Ein ausschließlich in der Schweiz wohnhafter Architekt ist bei einem österreichischen Architekturbüro angestellt. Ihm erwachsen Kosten aus Fortbildungsveranstaltungen zum österreichischen Baurecht, die er nach seinem Arbeitsvertrag selbst zu tragen hat.
- Die Lohnsteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG wie folgt berechnet:
- „Bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge. Mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten können vom vollen Betrag der Bezüge abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer dem Arbeitgeber vor Zufließen der Bezüge schriftlich mitteilt. Zieht der Arbeitgeber diese Werbungskosten ab, beträgt die Lohnsteuer 20% von den zugeflossenen Einkünften, soweit diese einen Betrag von 20 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen; für den übersteigenden Teil beträgt die Lohnsteuer 25%.“
- Abzugsfähigkeit der Fortbildungskosten bei „schriftlicher Mitteilung“?
- Nach Marschner (in Jakom zu § 99 EStG) sind neben in EU und EWR Ansässigen auch in der Schweiz ansässige StPfl erfasst (unter Berufung auf EuGH 30.5.24, C-627/22, AB).

Fallbeispiel zum Erfordernis des inländischen Besteuerungsnachweises II

- Sachverhalt: Ein in Deutschland ansässiger selbstständig tätiger Künstler tritt in Österreich bei Konzerten auf. Aus diesem Anlass übernachtet er ua in einem Hotel in Bregenz. Dieses Hotel wird von einer in St. Gallen ansässigen Person betrieben. Im Rahmen seiner Veranlagung in Österreich möchte er die Übernachtungskosten als Aufwand geltend machen.
- Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger dürfen „in den Fällen des § 99 Abs. 1 Z 1 Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, wenn sie ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet wurden, die hiemit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und die nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gegenüber der Republik Österreich ansässig sind (§ 102 Ab1 Z 3 EStG).“

Fallbeispiel zum Erfordernis des inländischen Besteuerungsnachweises II

- Besteuerung des deutschen Künstlers: Verstoß gegen Dienstleistungsfreiheit?
 - In Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Künstler könnte diese Aufwendungen bei seiner Veranlagung auch ohne Besteuerungsnachweis abziehen.
- Diskriminierung des in der Schweiz ansässigen Hoteliers nach FZA?
 - Wenn ein Künstler in Ö bei einem in Ö oder sonst in der EU oder im EWR ansässigen Hotelier übernachtet, kann er die Aufwendungen auch ohne Besteuerungsnachweis abziehen.
 - Passive Seite der Grundfreiheiten war bereits vor dem „Versteinerungszeitpunkt“ 21. 6. 1999 in der Judikatur entwickelt (zB Bachmann)

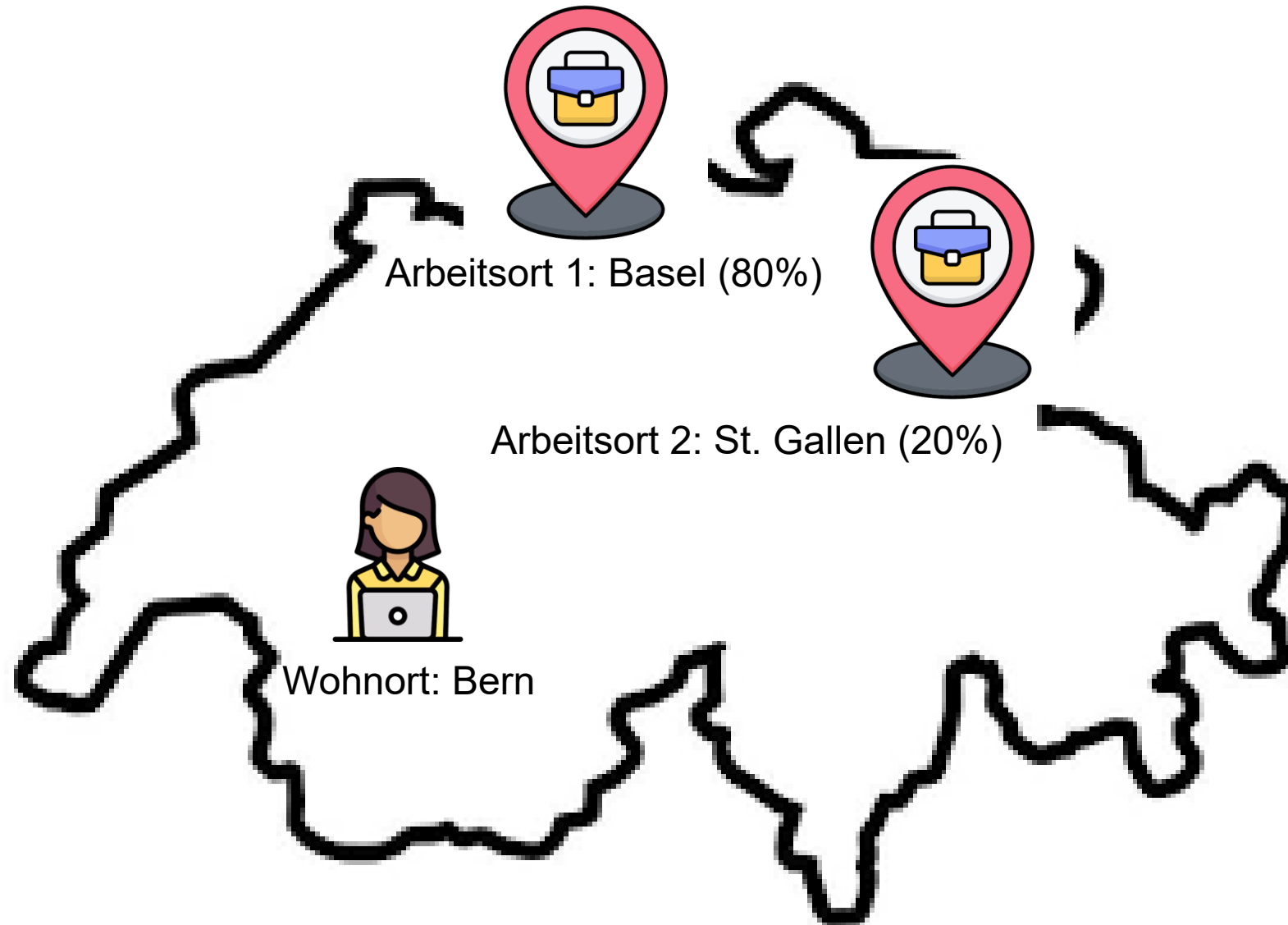
Prof. Dr. Luzius Cavelti, LL.M

Prof. Dr. Christa Tobler, LL.M

Hängiger Bundesgerichtsentscheid:
Abzüge von der Einkommenssteuer gemäss dem
Schweizer Bundesgericht und dem EuGH – was
verlangt das FZA?



Fall A



Fall A

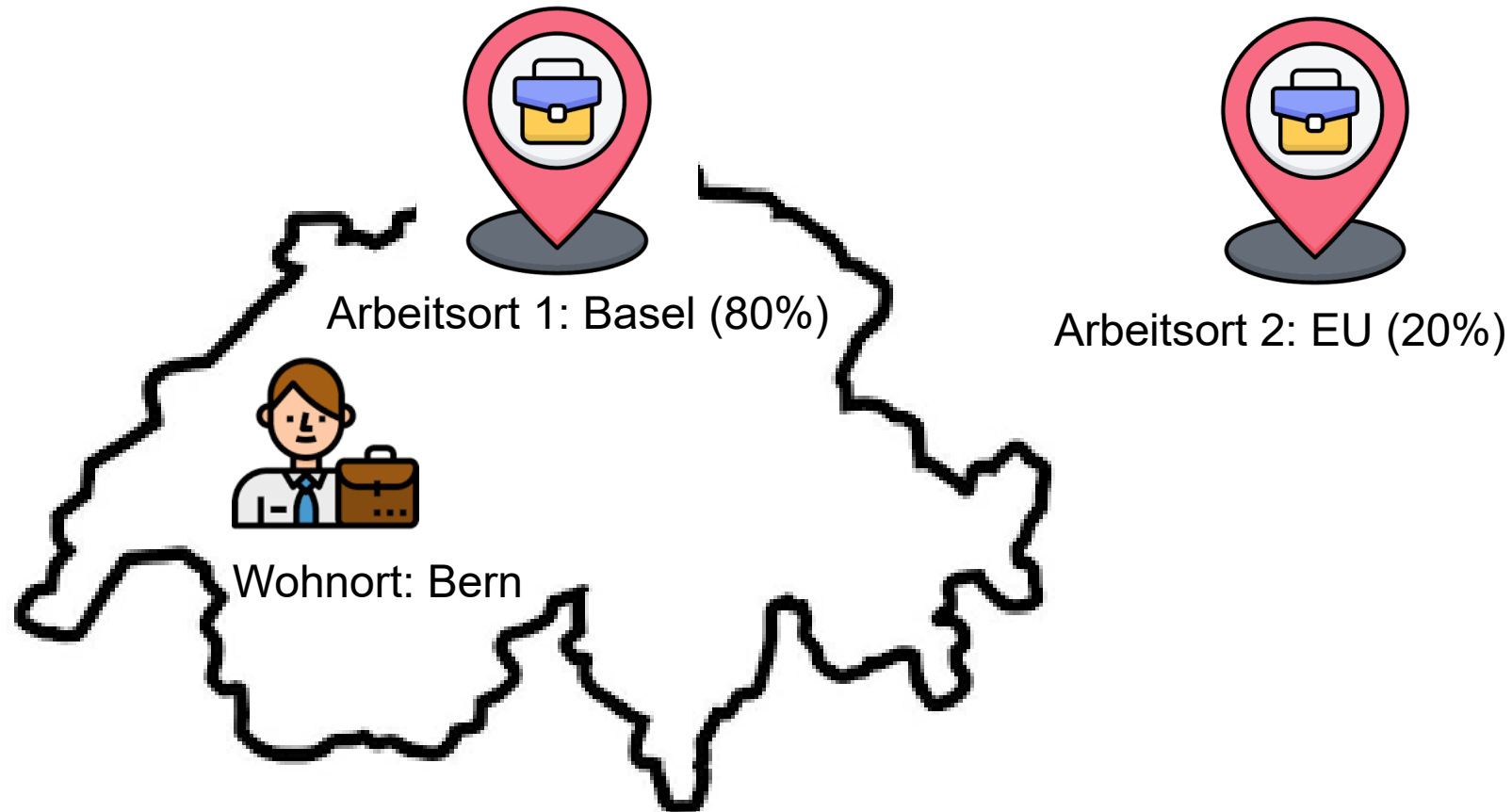
A wohnt in Bern und arbeitet in Basel (80 %) und in St. Gallen (20 %). Sie muss im Kanton Bern Steuern zahlen und macht in ihrer Steuererklärung folgende Abzüge geltend:

- Abzug für Reisekosten zur Arbeit (Zugticket)
- Einzahlungen für die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a)
- Kinderabzug

Basierend auf der Steuererklärung von A, erlaubt der Kanton Bern folgende Abzüge:

- Abzug für Reisekosten CHF 3'300
- Abzug für Einzahlung in die gebundene Selbstvorsorge (für 2026 = max. CHF 7'258)
- Kinderabzug (für 2026 = max. CHF 6'800)

Fall B



Fall B

B wohnt in Bern und arbeitet in Basel (80 %) und in St. Gallen (20 %). Er muss ebenfalls im Kanton Bern Steuern zahlen und macht in seiner Steuererklärung folgende Abzüge geltend:

- Abzug für Reisekosten zur Arbeit (Zugticket)
- Einzahlungen für die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a)
- Kinderabzug

Basierend auf der Steuererklärung von A, erlaubt der Kanton Bern folgende Abzüge:

- Abzug für Reisekosten: CHF 2'640 (80% x CHF 3'300)
- Abzug für Einzahlung in die gebundene Selbstvorsorge: CHF 5'806 (80% x CHF 7'258)
- Kinderabzug CHF 5'440 (80 % x CHF 6'800) (vgl. DBG 35 Abs. 3)

Fazit – Steuerausscheidung

Im internationalen Verhältnis scheidet die Schweiz Steuerabzüge wie folgt aus:

- Organische/einkommensbezogene Abzüge werden objektmässig denjenigen Staaten zugeteilt, die auch das dazugehörige Einkommen versteuern (Praxis des Bundesgerichts).
- Anorganische/personenbezogene Abzüge werden proportional zwischen allen Staaten verteilt, die auch ein Besteuerungsrecht (vgl. DBG 35 Abs. 3).

Im Ergebnis führt das zu einer Schlechterstellung von Personen, die einen Teil der Erwerbstätigkeit in der EU ausüben.

EU-Recht, EuGH-Rechtsprechung und FZA zu personengebundenen Abzügen

- Klare EuGH-Rechtsprechung zum **Unionsrecht**:
 - *Einkommensbezogene* Abzüge – Berücksichtigung durch den Staat, der das betr. Einkommen besteuert: *Gerritse* (2003).
 - *Personengebundene* Abzüge – Berücksichtigung durch den Wohnsitzstaat:

Für die Besteuerung gebietsfremder Personen: *Schumacker* (1995), gestützt auf das Diskriminierungsverbot, wenn die gebietsfremde Person im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und ihr Einkommen im Wesentlichen im anderen Mitgliedstaat verdient (= Vergleichbarkeit).

Für die Besteuerung gebietsansässiger Personen: *De Groot* (2002), mit Verweisung auf *Schumacker*, gestützt auf das Beschränkungsverbot und ausgehend von der Vergleichbarkeit der Personen.

- Was davon gilt auch für das **FZA**?

EU-Recht, EuGH-Rechtsprechung und FZA zu personengebundenen Abzügen

- Laut Cavelti/Tobler ist die EuGH-Rechtsprechung auch für das FZA relevant:
 - Luzius Cavelti/Christa Tobler, 'Zum Einfluss des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU auf die internationale Steuerauscheidung in der Schweiz', in: Astrid Epiney/Sarah Progin-Theuerkauf/Flaminia Dahinden/Sophie Dukarm (Hrsg.), *Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht = Annuaire suisse de droit européen 2023/2024*, Zürich und Genf: Schulthess 2024, 471-498.
 - **Hängiger Fall vor dem Schweizer Bundesgericht** (Besteuerung einer gebietsansässigen Person), mit potentiell weitreichenden Folgen für das Schweizer Steuerrecht.

Unser Argument: Bundesgerichtspraxis verletzt Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA über die Gleichbehandlung betr. steuerlicher Vorteile für Wanderarbeitskräfte; idem für selbständig Erwerbende in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 Anhang I FZA.

Herausforderungen betr. Übertragung der EuGH-Rechtsprechung

- Zeitlich begrenzte Bindung an die EuGH-Rechtsprechung, Art. 16 Abs. 2 FZA:
 - Berücksichtigung der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung von «vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung» (also 21. Juni 1999).
 - Relativ flexible Rechtsprechung des Bundesgerichts: Im Interesse der Homogenität grundsätzlich parallele Rechtsprechung, ausser, es lägen «triftige Gründe» für ein Abweichen vor, z.B. BGE 142 II 35 E. 3.1.
- Diskriminierungsverbot vs. Beschränkungsverbot – kennt das FZA ein Beschränkungsverbot? Vgl. insbes. *Wächtler*.
- Diskriminierung: Klägerin klagt gegen den eigenen Herkunftsstaat. Geht das?
 - Unser Argument: indirekte Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit.
 - Berufung darauf durch «mitdiskriminierte» Inländerin möglich laut EuGH-Entscheiden wie *Scholz* (1994) und *Angonese* (2000).
- Spannende Frage: Wie wird das Bundesgericht entscheiden?

The background image shows a modern architectural scene. On the left, a tall, thin tree stands in front of a building with a grid-like facade. In the center, a large, dark grey building with a prominent, cantilevered section featuring a green-tinted glass facade. To the right, a building with a striking red, textured facade is visible. The foreground consists of a paved plaza with some low-lying plants and a glass-enclosed staircase or walkway. The sky is blue with scattered white clouds.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M. (Universität Wien)

Prof. Dr. Nikolaus Zorn (Senatspräsident des VwGH i.R.)

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang (WU Wien)

Prof. Dr. Luzius Cavelti (Universität Basel/Altenburger Ltd legal + tax)

Prof. Dr. Christa Tobler (Universität Basel/Universität Leiden)

Prof. Dr. Pascal Hinny (Universität Fribourg/Lenz & Staehelin) (Vorsitz)