

Grenzüberschreitendes Auseinanderfallen von persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen – Wo ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen?

Aktuelles Praxisbeispiel

Der Drittstaatsangehörige A hat seinen ständigen Wohnsitz in Österreich, an welchem auch seine Ehegattin und ihre gemeinsamen Kinder leben. Eine weitere Wohnstätte des Drittstaatsangehörigen A befindet sich in Deutschland. Von dort erwirtschaftet er sein Einkommen. Der Drittstaatsangehörige A vertritt die Ansicht, dass sein Welteinkommen in Deutschland zur Besteuerung gelangt. Die österreichische Finanzverwaltung geht hingegen von einem alleinigen Besteuerungsrecht Österreichs aus.

Rechtliche Bestimmungen

Das innerstaatliche Recht beider Staaten sieht grundsätzlich vor, dass das Welteinkommen eines Steuerpflichtigen in jenem Staat zu besteuern ist, in welchem dieser seinen Wohnsitz hat.

Zur Klärung der Frage, ob der Drittstaatsangehörige A sein Welteinkommen in Österreich oder in Deutschland zu versteuern hat, gelangt das **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich – Deutschland** zur Anwendung, womit in erster Linie eine „echte internationale Doppelbesteuerung (= juristische Doppelbesteuerung)“ beseitigt werden soll. Das DBA Österreich – Deutschland basiert auf dem OECD-Musterabkommen.

Art 4 Abs. 1 DBA Österreich – Deutschland regelt, dass ein Steuerpflichtiger in jenem Staat „ansässig“ ist, in welchem er seinen Wohnsitz, seinen ständigen Aufenthalt oder den Ort seiner Geschäftsleitung hat oder in jenem Staat, in welchem er aufgrund

eines ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist.

Kann die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen aufgrund des Vorliegens von mehreren Wohnsitzen nicht eindeutig geklärt werden, gilt der Steuerpflichtige gemäß Art 4 Abs. 2 lit (a) DBA Österreich – Deutschland subsidiär in jenem Staat als „ansässig“, zu welchem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält („Mittelpunkt der Lebensinteressen“).

Im Verhältnis zueinander sind das innerstaatliche Recht beider Staaten und das Recht des DBA Österreich – Deutschland als **selbstständige Rechtskreise** zu qualifizieren.

Als völkerrechtliche Verträge sind Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) autonom auszulegen, wobei dies nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung im Lichte ihres Zieles und ihres Zweckes zu erfolgen hat (Art 31 Abs. 1 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge - WÜRV). Eine **subsidiäre Heranziehung** des innerstaatlichen Rechts zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen ist jedoch geboten (dBFH 15.01.1971, III R 125/69) und in Art 3 Abs. 2 der OECD-Musterabkommen bzw. DBA Österreich – Deutschland auch geregelt.

Mittelpunkt der Lebensinteressen

Der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** richtet sich – wie oben erwähnt – gemäß Art 4 Abs. 2 lit (a) DBA Österreich – Deutschland nach den persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des

Steuerpflichtigen und liegt schließlich in jenem Staat, zu welchem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält.

Die **persönlichen Beziehungen** umfassen dabei die gesamte private Lebensführung eines Steuerpflichtigen, dazu gehören insbesondere seine familiären, gesellschaftlichen, politischen und kulturellen Bindungen, wie auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten (z.B. Privatsammlungen), Vereinsmitgliedschaften und andere soziale Interessen.

Von **wirtschaftlichen Beziehungen** ist vor allem bei Bindungen an örtlich gebundene Tätigkeiten und Vermögensgegenstände in Form von Einnahmequellen auszugehen.

Vorrang nach Art der Beziehungen?

Im vorliegenden Praxisbeispiel bestehen die persönlich engeren Beziehungen zu Österreich, während die wirtschaftlich engeren Beziehungen gegenüber Deutschland zu bejahen sind. Es stellt sich daher die Frage, ob und gegebenenfalls welchen Beziehungen ein **Vorrang** zukommt.

Aus dem DBA Österreich – Deutschland ergibt sich kein solcher Vorrang. Bei genauer Betrachtung ist jedoch zu berücksichtigen, dass Art 4 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland den Begriff „ständige Wohnstätte“ verwendet und deshalb bestimmten persönlichen Beziehungen allenfalls einen Vorrang gegenüber

(Fortsetzung siehe Folgeseite)

Grenzüberschreitendes Auseinanderfallen von persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen – Wo ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen?

(Fortsetzung von Seite 26)

den weiteren subsidiären Ansässigkeitsmerkmalen dieser Bestimmung einräumen wollte. Andererseits muss jedoch auch beachtet werden, dass der Aspekt der wirtschaftlichen Beziehungen nicht grundlos in die OECD-Musterabkommen Eingang gefunden hat.

Da eine Beantwortung durch autonome Auslegung des DBA Österreich – Deutschland zu keinem abschließenden Ergebnis führt, ist ein Rückgriff auf die Ebene der beiden Staaten erforderlich.

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof vertritt hierzu die Ansicht, dass wirtschaftlichen Beziehungen „in der Regel“ eine geringere Bedeutung als den persönlichen Beziehungen zukommt (öVwGH 20.02.2008, 2005/15/0135). Letztlich entscheidend sei jedoch, welcher Staat für den Steuerpflichtigen der „bedeutungsvollere“ ist (öVwGH 05.07.2013, 2011/15/0193). Falls sich die persönlichen Beziehungen zu gleichen Teilen auf die betroffenen Staaten verteilen, sollen die wirtschaftlichen Beziehungen den Ausschlag geben, so die Unterinstanzen (öUFS 23.03.2009, RV/2235 – W/08; öBFG 10.11.2015, RV/6100644/2013).

Der deutsche Bundesfinanzhof sprach hierzu in der Vergangenheit unter anderem aus, dass eine Rangordnung der Kriterien – sohin der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen – nicht getroffen werden kann (dBFH 28.11.2007, I B 79/07; 31.10.1990, I R 24 / 89).

Eine weitere Unsicherheit schafft die sogenannte „**Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts**“ (vgl. etwa Art 3 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland). In der Praxis zeigt sich, dass österreichische Finanzverwaltungsbehörden DBA häufig unter bloßer Heranziehung des innerstaatlichen Rechtes auslegen, da die Formulierung von Art 3 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland und des OECD-Musterabkommens „*wenn der Zusammenhang nichts Anderes erfordert*“ außer Acht gelassen wird und bei fehlenden Definitionen in DBA selbst, sogleich auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwenderstaates zurückgegriffen wird. Diese Vorgangsweise kann dazu führen, dass ein- und dieselbe Norm eines DBA in beiden Staaten einen unterschiedlichen Inhalt erhält und es gegebenenfalls zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung kommt.

Fazit

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen häufig schwierig. In Österreich wurden im Rahmen der Überprüfung von derartigen grenzüberschreitenden Sachverhalten bisher insbesondere die konkreten Abläufe des Familienlebens (z.B. Wohnverhältnisse, Ausmaß an Besuchen von Angehörigen), das Freizeit- bzw. Urlaubsverhalten, polizeiliche An- bzw. Abmeldungen und Fahrzeuganmeldungen, Postanschriften, sowie die Dauer einer Tätigkeit im Ausland, einer näheren Betrachtung unterzogen. Im Ergebnis handelt es sich jeweils um eine Entscheidung im Einzelfall. In Bezug auf das vorliegende Praxisbeispiel und ähnlich gelagerte Fälle bleibt auch abzuwarten, ob österreichische Finanzverwaltungsbehörden und Gerichte künftig allenfalls auf die Rechtsansicht von anderen DBA-Vertragsstaaten, z.B. im Lichte von Art 3 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland, Bedacht nehmen.

Franz Pegger
Rechtsanwalt
Julia Barenth
Rechtsanwaltsanwärtin
Innsbruck
Kontakt: office@lawfirm.at

