

Karin Simader*)

Doppelansässigkeit bei natürlichen Personen und Unionsrecht

DUAL RESIDENCE OF INDIVIDUALS AND UNION LAW

On November 23th, 2009, the sixth annual conference on EC and International Tax Law organized by the Università Cattolica Del Sacro Cuore was held in Milan. The conference series focuses on the interpretation of EU and tax treaty law and the interaction with comparative and international law. The 2009 conference was titled „*Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*“. This contribution focuses on an issue discussed in the conference section „*The Relevance of Residence under EC Tax Law*“.

I. Konferenz Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law

Am 23. November 2009 fand zum sechsten Mal die von der Università Cattolica Del Sacro Cuore veranstaltete Konferenz zum Gemeinschafts- und DBA-Recht in Mailand statt.¹⁾ Die Vortragenden James *Fawcett*, Jan *Wouters*, Angelo *Nikolakakis*, Robert *Danon*, Alexander *Rust*, Luc *de Broe*, Michael *Dirkis*, Jacques *Sasseville*, Philip *Baker*, Ed *Stuart*, Jean Pierre *Le Gall*, John *Avery Jones* und Jonathan *Schwarz* diskutierten unter der Moderation von Guglielmo *Maisto* und Augusto *Fantozzi*. Der nachfolgende Beitrag nimmt die Diskussion zu den gemeinschaftsrechtlichen Aspekten der Ansässigkeit zum Anlass, eine momentan aktuelle Fragestellung näher zu beleuchten.

II. Doppelbesteuerung durch Doppelansässigkeit

Eine natürliche Person kann grundsätzlich in mehreren Mitgliedstaaten der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Das österreichische Steuerrecht knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht einer natürlichen Person an den inländischen Wohnsitz²⁾ oder den gewöhnlichen Aufenthalt³⁾ im Inland.⁴⁾ Hat eine Person beispielsweise neben dem österreichischen Wohnsitz auch einen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat ist sie doppelt ansässig i. S. d. Art. 4 Abs. 1 des zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen DBA, wenn dieses dem OECD-MA folgt. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA knüpft die Ansässigkeit i. S. d. Abkommens an die Steuerpflicht in einem der Vertragsstaaten aufgrund eines Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals.⁵⁾

Art. 4 Abs. 2 OECD-MA enthält den sog. „*tie-breaker*“, der die Ansässigkeit für Abkommenszwecke bestimmt, wenn eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist.⁶⁾ Für

*) Mag. Karin *Simader* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Dieser Beitrag basiert auf den im Rahmen der Konferenz gehaltenen Vorträgen. Es wird daher die Terminologie des EG-Vertrags i. d. F. vor dem Vertrag von Lissabon verwendet. Die schriftlichen Fassungen der Vorträge werden in der vom IBFD veröffentlichten Serie „*EC and International Tax Law*“ als Volume 6 erscheinen. Der Konferenzband wird auch die Länderberichte beinhalten, auf deren Basis die nationalen Bestimmungen einem Vergleich unterzogen wurden. Der österreichische Länderbericht wurde von Mag. Veronika *Daurer* verfasst.

2) § 26 Abs. 1 BAO.

3) § 26 Abs. 2 BAO.

4) § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG.

5) Es ist strittig, ob „*ein anderes ähnliches Merkmal*“ wie der Wohnsitz oder der ständige Aufenthalt ortsbezogen sein muss oder ob jedes Merkmal in Frage kommt.

6) Die Bestimmung der Ansässigkeit für Abkommenszwecke ist deshalb notwendig, weil die Verteilungsnormen (Art. 6 bis Art. 21 OECD-MA) und der Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA) sich immer auf den Ansässigkeitsstaat auf der einen Seite und den Quellenstaat auf der anderen Seite beziehen.

Dual Residence of Individuals and Union Law

natürliche Personen sind folgende Merkmale der Reihe nach maßgeblich: ständige Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit, Regelung im gegenseitigen Einvernehmen der Vertragsstaaten.⁷⁾ In den meisten Fällen wird durch diese Abfolge an Merkmalen die Ansässigkeit einer natürlichen Person für Abkommenszwecke eindeutig zuordenbar sein.

Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen alle Schritte bis zum gegenseitigen Einvernehmen „durchgespielt“ werden müssen. Das gegenseitige Einvernehmen ist im Rahmen eines Verständigungsverfahrens i. S. d. Art. 25 OECD-MA herzustellen.⁸⁾ Da ein solches Verständigungsverfahren nur ein Bemühen der Behörden der Vertragsstaaten verlangt und somit nicht zwangsläufig eine Einigung erfolgen muss, kann es passieren, dass bei einer Doppelansässigkeit einer natürlichen Person die Ansässigkeit für Zwecke des Abkommens nicht festgestellt werden kann.⁹⁾ Schließlich besteht kein rechtliches Mittel, um die Vertragsstaaten zu einer Einigung zu zwingen.¹⁰⁾

Führt die Tie-Breaker-Regelung zu keinem Ergebnis, weil sich die Vertragsstaaten nicht einigen können und beide sich als Ansässigkeitsstaat ansehen, können die Verteilungsnormen nicht ordnungsgemäß angewendet werden, weil beide Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats in Anspruch nehmen. Konsequenterweise müssten zwar in der Folge beide Vertragsstaaten als Ansässigkeitsstaaten unter Anwendung des Methodenartikels die Doppelbesteuerung vermeiden. Es ist aber fraglich, ob eine Doppelbesteuerung in allen Fällen gänzlich vermieden wird, wenn sich die Vertragsstaaten schon über die Ansässigkeit nicht einigen konnten. Abgesehen von einer nicht aufgelösten Doppelansässigkeit sind auch innerhalb der Gemeinschaft Konstellationen möglich, in denen zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten kein DBA besteht.¹¹⁾ In diesen Fällen besteuern beide Mitgliedstaaten im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht das Welteinkommen der natürlichen Person. Die Doppelbesteuerung bleibt vollkommen bestehen.

Neben dem Bereich der Steuern vom Einkommen und Ertrag ist auch besonders im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Situation wahrscheinlich, in der mehrere Mitgliedstaaten auf ein Besteuerungssubstrat zugreifen. Das Netz der DBA für Erbschafts- und Schenkungssteuer ist weitaus löchriger als jenes der DBA für Einkommen- und Vermögenssteuer. Wenn daher mehrere Mitgliedstaaten ein Besteuerungsrecht beanspruchen, weil ein Anknüpfungspunkt zum Erblasser oder Schenker, zum Begünstigten oder zum überlassenen Vermögen das nationale Besteuerungsrecht begründet, kann eine Doppelbesteuerung eintreten, die entweder durch doppelte Ansässigkeit oder durch verschiedene Anknüpfungspunkte in den nationalen Steuerrechtsordnungen entsteht. Außerdem kann auch unter einem DBA für Erbschafts- und Schenkungssteuer, das dem OECD-MA folgt, ein Fall eintreten, in dem die Ansässigkeit des Erblassers oder Schenkers für Zwecke des Abkommens nicht bestimmt werden kann. Auch der *tie-breaker* im OECD-MA für Erbschafts- und Schenkungssteuer enthält als letzte Instanz das gegenseitige Einvernehmen.

⁷⁾ Art. 4 Abs. 2 lit. a bis d OECD-MA.

⁸⁾ OECD Kommentar zu Art. 4 Rz. 14; anders als Art. 25 OECD-MA enthält Art. 4 Abs. 2 lit. d OECD-MA eine Verpflichtung zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens.

⁹⁾ Anderer Ansicht *Lehner* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008), Art. 4 Rz. 210, der aus der Formulierung „regeln ... im gegenseitigen Einvernehmen“ eine Einigungspflicht ableitet; vgl. auch *Huemer*, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen (1996) 158; *Lederer*, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht, RIW 1981, 463 (471).

¹⁰⁾ So auch *Huemer*, Steuerpflicht, 158 f., der der Einigungspflicht nur theoretische Bedeutung einräumt; vgl. auch *Lederer*, RIW 1981, 471.

¹¹⁾ Das Abkommensnetz innerhalb der EU ist zwar sehr dicht, aber nicht flächendeckend; *Kofler*, Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2006, 62 (63).

III. Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

Steht nun das Gemeinschaftsrecht einer durch Doppelansässigkeit entstehenden Doppelbesteuerung entgegen? Der EuGH hatte bereits in mehreren Vorabentscheidungsersuchen die Gelegenheit, zur Vereinbarkeit einer Doppelbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht Stellung zu nehmen.¹²⁾ Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist eines der Ziele der Gemeinschaft.¹³⁾ Art. 293 EG normiert ein Gebot für die Mitgliedstaaten, miteinander Verhandlungen aufzunehmen, um die Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu vermeiden. Die Bestimmung wird aber mit den Worten „soweit erforderlich“ eingeleitet und gebietet überdies nur die Einleitung von Verhandlungen. Der zwingende Abschluss von DBA ist nicht vorgesehen. Somit bietet Art. 293 EG auch keinen direkten Schutz.¹⁴⁾ Die Unionsbürger können sich daher nicht auf die Bestimmung berufen, um den Abschluss eines DBA durch einen Mitgliedstaat zu erzwingen oder den Mangel an DBA zu rügen.¹⁵⁾

Folgt man den jüngsten Urteilen des EuGH, bieten auch die Grundfreiheiten keinen Schutz gegen die durch Doppelansässigkeit entstehende Doppelbesteuerung. In der Rs. *Block*¹⁶⁾ hatte der EuGH einen Fall zu beurteilen, in dem eine Verlassenschaft von zwei Mitgliedstaaten besteuert wurde. Deutschland besteuerte aufgrund der Ansässigkeit der Erblasserin.¹⁷⁾ Da das hinterlassene Vermögen zum Großteil aus Finanzinvestitionen in Spanien bestand, besteuerte auch Spanien. Zwischen den beiden Mitgliedstaaten bestand kein DBA für Erbschafts- und Schenkungssteuer. Die Doppelbesteuerung wurde nicht vermieden. Der EuGH urteilte, dass der steuerliche Nachteil aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten entsteht.¹⁸⁾ Die Mitgliedstaaten seien nicht verpflichtet, ihre Steuersysteme an die der anderen Mitgliedstaaten anzupassen.¹⁹⁾ Der EG-Vertrag biete keine Garantie dafür, dass es keine steuerlichen Konsequenzen hat, wenn man seine Ansässigkeit innerhalb der Gemeinschaft verlegt.²⁰⁾ Aus dem EuGH-Urteil in der Rs. *Block* kann für das Problem der Doppelansässigkeit auch geschlossen werden, dass die Anwendung unterschiedlicher Anknüpfungspunkte für die Besteuerung gemeinschaftsrechtlich unbedenklich ist, selbst wenn dadurch eine Doppelbesteuerung entsteht. Auch der Mangel an DBA kann auf Basis der Grundfreiheiten nicht gerügt werden.

Auch das Urteil in der Rs. *Damseaux*²¹⁾ liefert ein ähnliches Bild. Der Sachverhalt war nahezu ident²²⁾ mit jenem der Rs. *Kerckhaert-Morres*,²³⁾ die im Jahr 2006 vom EuGH ent-

¹²⁾ EuGH 14. 11. 2006, Rs. C-513/04, *Kerckhaert-Morres*; 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, *Block*; 16. 7. 2009, Rs. C-128/08, *Damseaux*.

¹³⁾ EuGH 16. 7. 2009, Rs. C-128/08, *Damseaux*, Rn. 28; 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Rn. 16.

¹⁴⁾ EuGH 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Rn. 15 f.

¹⁵⁾ Durch den Vertrag von Lissabon wurde Art. 293 EG ersatzlos gestrichen. Aufgrund der oben erläuterten beschränkten Wirkung sollte die Streichung aber keine Auswirkung auf die Beurteilung der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt haben.

¹⁶⁾ EuGH 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, *Block*.

¹⁷⁾ Auch die Erbin war in Deutschland ansässig.

¹⁸⁾ EuGH 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, *Block*, Rn. 28.

¹⁹⁾ EuGH 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, *Block*, Rn. 31.

²⁰⁾ EuGH 12. 2. 2009, Rs. C-67/08, *Block*, Rn. 35.

²¹⁾ EuGH 16. 7. 2009, Rs. C-128/08, *Damseaux*.

²²⁾ In beiden Fällen haben belgische Ansässige Dividenden aus Frankreich erhalten. In der Rs. *Kerckhaert-Morres* ging es aber nicht um die Besteuerung der Dividenden selbst, sondern um die Besteuerung des *avoir fiscal*, der von Frankreich gewährt wurde. Der *avoir fiscal* war eine Steuergutschrift in Höhe von 50 % der ausgeschütteten Dividende als Ausgleich für die französische Körperschaftsteuer. Der *avoir fiscal* wurde gleich behandelt wie eine Dividende, es wurde also auch Quellensteuer in Frankreich einbehalten. Auch in Belgien unterlag der *avoir fiscal* der Steuer, es wurde keine Anrechnung gewährt. In der Rs. *Damseaux* waren tatsächliche Dividenden betroffen. Der *avoir fiscal* war 2004 abgeschafft worden. Durch den *avoir fiscal* war das Ehepaar *Kerckhaert-Morres* tatsächlich besser gestellt als Anteilseigner, die Dividenden aus Belgien erhalten haben. Viele Kommentatoren des EuGH-Urteils waren der Meinung, dass dieser Umstand nicht unwesentlich dazu beigetragen hat, dass kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht festgestellt wurde.

²³⁾ EuGH 14. 11. 2006, Rs. C-513/04, *Kerckhaert-Morres*.

Dual Residence of Individuals and Union Law

schieden wurde und zu umfangreicher Diskussion im Schrifttum gesorgt hat.²⁴⁾ Durch einen direkten Verweis auf das belgische nationale Recht im Methodenartikel des DBA und eine spätere Änderung des belgischen nationalen Rechts wurde die durch eine Gewinnausschüttung von Frankreich nach Belgien entstehende Doppelbesteuerung nicht vermieden.²⁵⁾ Der EuGH führte die entstehende Doppelbesteuerung auch hier auf die parallele Ausübung der Besteuerungsrechte zurück.²⁶⁾ Daraus folgt, dass auch eine trotz Bestehens eines DBA entstehende Doppelbesteuerung nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt. Kann also ein *tie-breaker* die Doppelansässigkeit nicht auflösen und kann das DBA demzufolge nicht ordnungsgemäß angewendet werden, so stellt das keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar.

Eine Doppelbesteuerung ist innerhalb der Gemeinschaft zweifelsohne nicht wünschenswert. Sie steht dem Binnenmarkt, in dem es steuerlich unerheblich sein sollte, ob eine Person grenzüberschreitend innerhalb der Gemeinschaft oder innerhalb eines Mitgliedstaats tätig wird, entgegen.²⁷⁾ Die Grundfreiheiten bieten aber keinen Schutz gegen eine Doppelbesteuerung, wenn die Besteuerung in nicht diskriminierender Weise ausgeübt wird.²⁸⁾ Die Doppelbesteuerung kann auch durch Harmonisierung nicht aus der Welt geschafft werden. Selbst wenn alle Mitgliedstaaten einheitliche nationale Steuersysteme hätten, würde eine Doppelbesteuerung nach wie vor entstehen, wenn diese Systeme vom Nebeneinander von Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip geprägt sind.²⁹⁾ Es bestehen auch keine Bedenken aufgrund der Grundfreiheiten, wenn Mitgliedstaaten untereinander keine DBA abschließen oder bestehende DBA kündigen. Wenn eine Doppelansässigkeit besteht und durch das DBA nicht aufgelöst werden kann oder bei einer Doppelansässigkeit in zwei Mitgliedstaaten zwischen diesen kein DBA besteht und die Folge davon Doppelbesteuerung ist, bestehen *de lege lata* keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.

²⁴⁾ Vgl. etwa *Kofler/Mason*, Double Taxation: A European „Switch in Time?“, *Columbia Journal of European Law* 2007, 63 (79 ff.); *Vanistendael*, The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Internal Market, *European Taxation* 2006, 413 (418 ff.).

²⁵⁾ Durch den direkten Verweis auf das nationale Recht kann nicht von einem *treaty override* gesprochen werden.

²⁶⁾ EuGH 16. 7. 2009, Rs. C-128/08, *Damseaux*, Rn. 27.

²⁷⁾ Vgl. Schlussanträge GA *Colomer* vom 26. 10. 2004, Rs. C-376/03, *D*, Rn. 85.

²⁸⁾ EuGH 16. 7. 2009, Rs. C-128/08, *Damseaux*, Rn. 27.

²⁹⁾ Vgl. auch *Kofler*, *Damseaux*. Juridical double taxation of cross-border dividends not contrary to the free movement of capital. ECJ, Highlights & Insights 10/2009, 21 (27); *Kofler/Metzler*, Block: Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, *ÖStZ* 2009, 219 (219); *Szudoczky*, Block: Refusing relief for double taxation of cross-border inheritance not contrary to the free movement of capital. ECJ, Highlights & Insights 4/2009, 105 (111 f.); *Englisch*, Germany I: The Busley, Block, *Commission v. Germany and Persche Cases*, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 113 (135).

Gran Canaria

Es ist wohl richtig, dass im deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen die kanarischen Inseln ausdrücklich in der Definition des territorialen Anwendungsbereichs des Abkommens genannt sind, während dies im österreichisch-spanischen Abkommen nicht der Fall ist, weil dort lediglich auf das „Gebiet des Staates Spanien“ Bezug genommen wird. Da aber nach den hier vorliegenden Informationen auch die kanarischen Inseln zum Staatsgebiet Spaniens gehören, ist insoweit kein Unterschied im territorialen Anwendungsbereich des österreichischen zum deutschen Abkommen gegeben. (*EAS 3166 v. 21. 6. 2010*)