

35. Jahrgang / Juli 2025 / Nr. 7

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Der abkommensrechtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen

The Centre of Vital Interests Under Tax Treaty Law

Stefan Bendlinger

BFH zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs

German Federal Fiscal Court on the PE Concept

Niklas Adam / Benjamin Beer / Olivier Ritter

DBA-Anwendungsprobleme bei Betriebsstätten

Problems of Tax Treaty Practice Regarding PEs

Jürgen Romstorfer / Rainer Borns

Ansässigkeitsbescheinigung und DBA-Entlastungsverordnung

Certificate of Residence According to the DTC Relief Ordinance

Nina Gindl / Magda Groissenberger

Grenzüberschreitende Upstream-Verschmelzungen

Cross-Border Upstream Mergers

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang*)

Die Rechtsprechung des VwGH zum abkommensrechtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen

THE CASE LAW OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE CENTRE OF VITAL INTERESTS UNDER TAX TREATY LAW

Residence plays a key role in the law of tax treaties. Austrian case law often bypasses the OECD Model's primary tie-breaker of "permanent home" in residence conflicts and focuses instead on the "centre of vital interests". One identified weakness is the inconsistent treatment of certain criteria, in particular regarding whether they relate to the personal or economic sphere, as well as a lack of clear reasoning when it comes to the role of temporal aspects in determining the centre of vital interests. The Supreme Administrative Court tends to place limited weight on international literature and foreign case law, relying instead on its own jurisprudence, originally developed on the basis of Article 16 of the 1954 Austria-Germany tax treaty – predating Article 4(2)(b) of the OECD Model. This may lead to a more isolated approach and an increased risk of treaty interpretation conflicts. Greater consideration of international developments would be beneficial.

I. Die mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen verknüpften Rechtsfolgen

Die Ansässigkeit hat im Recht der DBA große Bedeutung: Nach Art 1 Abs 1 OECD-MA gilt das Abkommen „für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind“. Darunter ist nach Art 4 Abs 1 OECD-MA eine Person zu verstehen, „die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist“. Staaten, ihre Gebietskörperschaften und anerkannte Pensionsfonds sind ebenfalls umfasst, Personen, „die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig“ sind, jedoch nicht.

Auch in den Verteilungsnormen und im Methodenartikel der DBA ist von der „in einem Vertragsstaat ansässigen Person“ die Rede. Für diese Zwecke kann nur einer der beiden Staaten der Ansässigkeitsstaat sein.¹⁾ Welcher der Vertragsstaaten im Fall einer doppelten Ansässigkeit nach Art 1 Abs 1 und Art 4 Abs 1 OECD-MA den Vorrang hat, ist für natürliche Personen in Art 4 Abs 2 und für andere Personen in Art 4 Abs 3 OECD-MA geregelt. Nach Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA kommt es bei natürlichen Personen zunächst auf die „ständige Wohnstätte“ an. Verfügt eine Person in beiden Staaten über eine „ständige Wohnstätte“, gilt sie nach Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA als „in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)“. Kann dieser Mittelpunkt nicht bestimmt werden oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, ist nach Art 4 Abs 2 lit c OECD-MA der „gewöhnliche Aufenthalt“ maßgebend. Hilft auch dies nicht weiter, bleibt nach Art 4 Abs 2 lit d OECD-MA nur noch die Staatsangehörigkeit oder sonst die Hoffnung auf die Klärung in einem Verständigungsverfahren.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen kommt somit nur dann zum Tragen, wenn eine natürliche Person – gemessen am Maßstab des Art 4 Abs 1 OECD-MA – in beiden Vertragsstaaten ansässig ist und darüber hinaus in beiden Staaten auch über eine „stän-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DI BT) der WU. – Frau Dinah-Sophia Kernstock danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

1) Näher Dziwinski, Dual Residence and Treaty Entitlement of Individuals, in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, Tax Treaty Entitlement (2019) 149 (150).

dige Wohnstätte“ nach Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA verfügt.²⁾ Alleine aus sprachlichen Gründen kann eine Person höchstens *einen* „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ haben. Die Systematik des Art 4 Abs 2 OECD-MA bestätigt diesen Befund: Ein „Tie-Breaker“-Kriterium für den Fall zweier Mittelpunkte ist nämlich in Art 4 Abs 2 OECD-MA nicht vorgesehen. Es ist aber auch möglich, dass sich gar kein Mittelpunkt bestimmen lässt. Diese Konstellation spricht Art 4 Abs 2 lit c OECD-MA explizit an.

Der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ ist ein Ausdruck des Abkommensrechts. Er findet sich aber nicht erst seit dem OECD-MA 1963 in den DBA. Für die österreichische Abkommenspraxis bietet die Rechtsprechung des VwGH dafür Anschauungsmaterial: Einige Entscheidungen beschäftigen sich mit der Bedeutung dieses Kriteriums nach Art 16 des 1954 abgeschlossenen – und mittlerweile durch ein neues Abkommen ersetzt – DBA Deutschland.³⁾

Die österreichische Rechtsordnung operiert ebenfalls in einer großen Zahl von Vorschriften – weit über das Steuerrecht hinaus – mit dem „Mittelpunkt der Lebensinteressen“. ⁴⁾ Gleichlautende Rechtsbegriffe können dabei keineswegs von vornherein inhaltlich gleichgesetzt werden. Vielmehr müssen sie in dem Kontext verstanden werden, in dem sie stehen. Dies gilt insbesondere für Regelungen, die dem OECD-MA entnommen sind und bei denen nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich die OECD an Vorschriften des österreichischen Rechts orientiert hätte. Querbezüge kann es aber insoweit geben, als eine nationale Bestimmung von Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA inspiriert wurde.⁵⁾

Die Rechtsprechung des VwGH trägt bei der Interpretation des Ausdrucks „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ in den dem OECD-MA nachgebildeten DBA kaum der Herkunft dieser Regelungen Rechnung. Fast nie finden sich in den Entscheidungen Hinweise auf ausländisches Schrifttum,⁶⁾ geschweige denn eine Auseinandersetzung mit Urteilen anderer Staaten zu Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA entsprechenden Vorschriften. Der VwGH verweist hingegen häufig auf seine eigene Judikatur zur Bestimmung desselben Abkommens oder gleichlautender Bestimmungen anderer DBA. Zur Auslegung dieser Vorschriften bedient sich das Höchstgericht auch der Rechtsprechung zum früheren DBA Deutschland, das aber älter als das OECD-MA ist.⁷⁾ Hingegen hält sich der VwGH sinnvollerweise zurück, auf seine Rechtsprechung zum „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ oder ähnliche Formulierungen in Vorschriften des innerstaatlichen Rechts zurückzugreifen.⁸⁾ Umgekehrt bezieht sich der VwGH in seiner Rechtsprechung zu einigen dieser

²⁾ Vgl VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0133: „Da sohin ein Wohnsitz in Österreich nicht ableitbar ist, kommt es darauf, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet (Art. 4 Abs. 2 lit. B DBA Schweiz), nicht an.“ Zum Kriterium des „permanent home“ nach Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA ausführlich Makovnikova, Permanent home as a tie-breaker criterion, in Hofstätter/Plansky, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009) 17 (17 ff).

³⁾ Zum DBA auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuern: VwGH 25. 2. 1970, 1001/69; 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 9. 11. 2004, 99/15/0008; 25. 11. 2015, 2011/13/0091; zum DBA Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern: VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0400.

⁴⁾ Der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ findet sich zB in § 2 Abs 4 Z 16 FPG und in § 11b Abs 2 StbG, der „Mittelpunkt seiner Lebensinteressen“ zB in § 70 Abs 1 AlkStG, § 2 Abs 8 Z 2 AVV; § 4 Abs 1 Z 11 BörseG, § 5 Abs 1 Z 10 BWG und in § 45 Abs 4 StVO, und der „Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen“ zB in § 31b Abs 2 GSpG und § 1 Abs 1 Z 11 VBG.

⁵⁾ Zu § 103 EStG vgl Lang, Die Zugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362 (364).

⁶⁾ Vgl aber als eine der wenigen Ausnahmen zB VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193.

⁷⁾ Zum DBA auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuern: VwGH 25. 2. 1970, 1001/69; 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 9. 11. 2004, 99/15/0008; 25. 11. 2015, 2011/13/0091; zum DBA Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern: VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0400.

⁸⁾ Vgl aber VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073 (Verweis auf das zu § 2 Abs 8 FLAG ergangene Erkenntnis vom 30. 1. 1990); 21. 4. 2020, Ro 2017/13/0014 (Verweis auf das zu § 2 Abs 8 FLAG ergangene Erkenntnis vom 30. 1. 1990, 89/14/0054, und auf das zur doppelten Haushaltsführung ergangene Erkenntnis vom 20. 12. 2018, Ra 2016/13/0016); 25. 11. 2015, 2011/13/0091 (Verweis auf das zu § 35 Abs 4 EStG 1972 ergangene Erkenntnis vom 26. 4. 1977, 1841/75).

Vorschriften auch auf Entscheidungen zum abkommensrechtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen.⁹⁾ In weiterer Folge soll – wenn nicht eigens erwähnt – nur die Rechtsprechung untersucht werden, die zum *abkommensrechtlichen* Mittelpunkt der Lebensinteressen entwickelt wurde. Denn es ist zu erwarten und auch zu befürworten, dass der VwGH in Hinkunft noch stärker berücksichtigt, dass jede dieser Regelungen ihre spezifischen Zielsetzungen hat. Interpretationen, die zu anderen gleichlautenden Vorschriften entwickelt wurden, sollten daher nicht unbesehen für die Auslegung der Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen übernommen werden.

Die Analyse konzentriert sich auf die Rechtsprechung des BFG. Mittlerweile liegt zwar schon eine große Zahl von Entscheidungen des BFG zu diesen Fragen vor. Der VwGH räumt dem BFG weitgehende Spielräume ein: *„Die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, ist im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist im Allgemeinen – wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde – nicht revisibel (…).“*¹⁰⁾ Dies bedeutet aber nicht, dass der VwGH dem BFG völlig das Feld überlässt: Er achtet auf die Einhaltung der von ihm geprägten Rechtsprechung und schlägt gelegentlich auch neue Pflöcke ein.¹¹⁾ Daher sind die Vorgaben des VwGH, nach denen sich die Entscheidungen der Abgabenbehörden und auch des BFG zu richten haben, von besonderem Interesse.

II. Die persönlichen Beziehungen

In den Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften findet sich der *„Mittelpunkt der Lebensinteressen“* nur als Klammerausdruck, um zu erläutern oder zu präzisieren, was mit den *„engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen“* gemeint ist.¹²⁾ Maßgebend sind daher diese beiden Kategorien von Beziehungen, die natürliche Personen zu den Vertragsstaaten haben können. Sie können sich auf äußerst unterschiedliche Weise manifestieren, abhängig von der jeweiligen Konstellation. Beispielsweise können bei Personen, die mit anderen Familienmitgliedern einen gemeinsamen Haushalt führen, andere Kriterien als bei allein lebenden Personen maßgebend sein.¹³⁾ Umgekehrt muss es nicht unbedingt einen Widerspruch bedeuten, wenn der VwGH demselben Aspekt situationsabhängig gelegentlich größeres, in anderen Fällen geringeres oder gar kein Gewicht beimisst. Zu Recht betont der VwGH, dass er abzuwägen hat. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse.¹⁴⁾ Das hindert allerdings nicht daran, die Entscheidungen daraufhin zu überprüfen, ob sie miteinander im Einklang stehen.

In seiner älteren Rechtsprechung hat der VwGH bereits darauf hingewiesen, dass die *„persönlichen Momente“* solche sind, *„die den eigentlichen Inhalt des menschlichen Lebens ausmachen“*.¹⁵⁾ Eine illustrative Zusammenfassung der Judikatur dazu findet

⁹⁾ Vgl zB die zu § 93 Abs 4 ZollG ergangenen Erkenntnisse des VwGH vom 20. 6. 1990, 90/16/0032 (Verweis auf das zum DBA Deutschland ergangene Erkenntnis vom 25. 2. 1970, 1001/69); 11. 4. 1991, 90/16/0232 (Verweis auf das zum DBA Deutschland ergangene Erkenntnis vom 25. 2. 1970, 1001/69).

¹⁰⁾ Vgl zB VwGH 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010.

¹¹⁾ VwGH 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186.

¹²⁾ Zu Unklarheiten, die die Verwendung von Klammerausdrücken bewirken, auch Lang, Die Grenzängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in *Koffer/Mitterlehner/Mitterlehner*, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, FS Bendlinger (2024) 251 (262 f).

¹³⁾ Dazu auch *Oberrader*, Der abkommensrechtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen in der österreichischen Rechtsprechung, BFGjournal 2020, 151 (153 f).

¹⁴⁾ VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135.

¹⁵⁾ VwGH 25. 2. 1970, 1001/69.

sich im VwGH-Erkenntnis vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091: Unter persönlichen Beziehungen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat.¹⁶⁾ Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen,¹⁷⁾ aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements.¹⁸⁾ Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt.¹⁹⁾ Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushalts sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus.²⁰⁾

Etwas widersprüchlich erscheint die Vorgangsweise bei der Berücksichtigung von Familienmitgliedern, die nicht im gemeinsamen Haushalt mit dem Steuerpflichtigen leben. Kaum Bedeutung maß der VwGH diesen Fakten im Erkenntnis vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091, bei: *„Soweit die belangte Behörde im Übrigen zu ‚vorherrschenden persönlichen Beziehungen‘ des Beschwerdeführers zu Österreich ‚familiäre Beziehungen‘ [...] zu seinen in Österreich lebenden Kindern aus erster Ehe ins Spiel bringt, wird dadurch noch keine ins Gewicht fallende persönliche Bindung zu Österreich plausibel, zumal die belangte Behörde ein gemeinsames Wohnen mit diesen Kindern, für die seiner geschiedenen Ehefrau das Sorgerecht zugesprochen war, nicht festgestellt hat.“* Hingegen rügte der VwGH im Erkenntnis vom 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008, dass das BFG den Umständen, dass *„die Eltern sowie die Schwester des Mitbeteiligten in Österreich lebten, [...] keine entscheidungswesentliche Bedeutung“* beimaß. In eine ähnliche Richtung geht das Erkenntnis des VwGH vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186: Der VwGH kritisierte das BFG, das den Mittelpunkt der Lebensinteressen annahm und bei seiner Beurteilung nicht berücksichtigte, *„dass sich enge Verwandte des Revisionswerbers (Vater, Schwiegermutter und Schwager) in Österreich befanden“*. Im Ergebnis läuft dies darauf hinaus, dass es der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen förderlich gewesen wäre, wenn es dem Steuerpflichtigen gelungen wäre, seinen Vater, seine Schwiegermutter und seinen Schwager ebenfalls zur Übersiedlung zu motivieren.

Auch in einigen anderen Entscheidungen erachtete der VwGH die Frage, in welchem Staat Verwandte des Steuerpflichtigen wohnen, für berücksichtigungswürdig und ließ diese Umstände in den Abwägungsvorgang einfließen. Im Erkenntnis vom 25. 7. 2013, 2011/15/0193, hielt der VwGH fest: Für Österreich fällt ins Gewicht, *„dass hier die Eltern des Mitbeteiligten leben, die laufend sein Haus – seine in Österreich gelegene ständige Wohnstätte, zu der er im Wesentlichen an allen Urlaubszeiten zurückgekehrt ist – betreuen“*. Im Beschluss vom 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067, hatte der VwGH keine Bedenken, dass das BFG die stärkeren persönlichen Beziehungen zu Österreich angenommen hat: Das BFG berücksichtigte nicht nur, *„dass die Ehefrau des Revisionswerbers in der gemeinsamen Wohnung in Österreich lebte, die er im Streitjahr auch mehrfach be-*

¹⁶⁾ Vgl auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 20. 2. 2008, 2005/15/0135; 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010.

¹⁷⁾ Vgl auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 20. 2. 2008, 2005/15/0135; 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 25. 11. 2015, 2011/13/0091; 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010.

¹⁸⁾ Vgl auch VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 25. 11. 2015, 2011/13/0091; 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010.

¹⁹⁾ Vgl auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 25. 11. 2015, 2011/13/0091; 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0160.

²⁰⁾ Vgl auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 25. 11. 2015, 2011/13/0091.

sucht hat, und damit Mittelpunkt von Familie und Besitz in Österreich gelegen war ([...])“, sondern auch die *„Tatsache, dass die Eltern des Revisionswerbers und ein engerer Freund in Österreich lebten“*. Im Beschluss vom 23. 2. 2023, Ra 2020/15/0089, billigte der VwGH den vom BFG angenommenen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich eines in der Schweiz lebenden Steuerpflichtigen, der Ehefrau und Kinder häufig in Österreich besuchte. Dabei betonte der Gerichtshof aber, dass das BFG *„die – trotz Trennung des Ehepaares – große Bedeutung seiner in Österreich wohnhaften Ehefrau und vor allem der drei Kinder im Leben des Revisionswerbers berücksichtigt“* hatte. Im Beschluss vom 21. 4. 2020, Ro 2017/13/0014, ging es um einen in der Schweiz lebenden Steuerpflichtigen, der auch in der österreichischen Wohnung der Ehepartnerin und der Kinder, die er immer wieder besuchte, einen Wohnsitz nach § 26 BAO begründete. Das BFG nahm den Mittelpunkt der Lebensinteressen dennoch in der Schweiz an. Der VwGH wies die Revision des Finanzamts zurück: *„Soweit in der Amtsrevision vorgebracht wird, das Bundesfinanzgericht sei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, wonach für die Zuteilung des Besteuerungsrechts die wesentlichsten und gewichtigsten persönlichen Beziehungen aus dem Vorhandensein von Ehepartner und Kindern abzuleiten seien, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch der Pflegebedürftigkeit von Angehörigen eine gewichtige Rolle für die Beurteilung der persönlichen Beziehungen zukommen kann ([...])“*. Im konkreten Fall lebte der Steuerpflichtige mit seinem pflegebedürftigen Vater gemeinsam in der Schweiz.

Die Mitgliedschaft in Vereinen spielt immer wieder eine Rolle: Im Erkenntnis vom 22. 2. 1991, 90/13/0073, war auch von Bedeutung, dass der Beschwerdeführer Generalsekretär eines Vereins für Stadtgestaltung war. Der VwGH erachtete es nicht als erheblich, von welchem Staat aus er seine Tätigkeiten ausführte, sondern wo der Verein seinen Sitz hat. In dem dem Erkenntnis vom 9. 11. 2004, 99/15/0008, zugrunde liegenden Fall wurde von der Behörde – unbeanstandet durch den VwGH – berücksichtigt, dass der Steuerpflichtige unter anderem auch Obmann einer Siedlergenossenschaft war. In einem anderen Fall war von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige, der zwar die Funktion als Kassier der Freiwilligen Feuerwehr zurückgelegt hatte, noch immer deren Mitglied war.²¹⁾

Die Annahme eines Mittelpunkts der Lebensinteressen erweist sich *„allein mit der Meldung des Hauptwohnsitzes in Wien als nicht hinreichend begründet“*.²²⁾ Der Beschluss vom 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059, zeigt, dass auch die Kombination mit einem zweiten Kriterium nichts ändern muss: *„Entgegen der Meinung des Revisionswerbers ist hiebei die polizeiliche Meldung eines ‚Hauptwohnsitzes‘ für sich ebenso wenig ausschlaggebend wie das bloße Verhältnis der Aufenthaltszeiten.“* Als einer von mehreren maßgebenden Anknüpfungspunkten zum Inland kommt die Hauptwohnsitzmeldung nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25. 7. 2013, 2011/15/0193, allerdings in Betracht. In einem anderen Fall, in dem der VwGH auch mehrere Kriterien heranzog, war für den VwGH jedoch die *„Abmeldung vom österreichischen Wohnort und die Anmeldung in S [...] für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend“*, da es *„auf die tatsächliche Gestaltung der Dinge“* ankommt. Dabei ist aber nicht klar, ob sich die Begründung des VwGH nur auf das Vorliegen eines Wohnsitzes nach § 26 BAO oder auch auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen bezieht.

Der VwGH berücksichtigt auch, in welchem Staat sich der Steuerpflichtige einer medizinischen Behandlung unterzieht.²³⁾ Es kann auch eine Rolle spielen, wo Autos angemeldet sind und wo sich Motorräder befinden.²⁴⁾ In einem anderen Fall hielt der VwGH

²¹⁾ VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193.

²²⁾ VwGH 28. 10. 2014, 2010/13/0169.

²³⁾ VwGH 26. 1. 2012, 2009/16/0049.

²⁴⁾ VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193.

allerdings „die Verwendung deutscher Pkw-Kennzeichentafeln und [...] die Ausstellung eines deutschen Führerscheins“ für unerheblich.²⁵⁾ Im Erkenntnis vom 19. 3. 2002, 98/14/0026, erachtete es der VwGH zumindest für erwähnenswert, dass der Ehemann der Steuerpflichtigen auch österreichischer Staatsbürger war.

Im Rahmen der persönlichen Beziehungen ist auch die Ausübung des Berufs einzubeziehen, „soweit sie über die bloß wirtschaftliche Funktion des Erwerbens der nötigen Subsistenzmittel hinausgeht.“²⁶⁾ Im Erkenntnis vom 22. 3. 1991, 90/13/0073, findet sich diese Einschränkung allerdings nicht mehr: Die „Ausübung des Berufs“ schlechthin wurde offenbar vom VwGH als für die Feststellung der persönlichen Beziehungen relevant angesehen.²⁷⁾ Konkret berücksichtigte der Gerichtshof, wo der Beschwerdeführer – ein Universitätsprofessor – „die vorlesungsfreie Zeit, die in den Streitjahren in Hinblick auf ein Forschungssemester besonders umfangreich war“, verbracht hatte. Wenn sich der Inhalt der Dienstpflicht auf diese Weise temporär von der Lehre zur Forschung verschiebt, handelt es sich dabei wohl nach wie vor um die Berufstätigkeit. Zurückhaltend ist der VwGH in Hinblick auf weitere, sich aus beruflichen Aktivitäten ergebenden Konsequenzen: „Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen [...] fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht.“²⁸⁾

III. Die wirtschaftlichen Beziehungen

Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen „sind insbesondere die Höhe der Einkünfte in den Vertragsstaaten ausschlaggebend“.²⁹⁾ Wirtschaftliche Bindungen gehen „vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus“.³⁰⁾ Unter die zuletzt erwähnte Kategorie subsumiert der VwGH etwa Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Vermögen in einem Vertragsstaat liegt.³¹⁾ Welche Vorstellungen hinter den „örtlich gebundenen Tätigkeiten“ stehen, wird durch die Begründung des Erkenntnisses vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091, etwas klarer: Es ging um einen Dirigenten, der in Deutschland ein Dienstverhältnis als Generalmusikdirektor hatte. Die Behörde rechnete sämtliche Auslandsauftritte des Musikers im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit (ua in China, Italien, Ägypten) seinem österreichischen Wohnsitz als „Unternehmensort Mödling“ zu, und kam auf diese Weise – obwohl er der Beschwerde zufolge bloß 4 % bis 9 % seiner Gesamteinkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Dirigent in Österreich erzielte – nur zu einem geringen Übergewicht der wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland. Der VwGH nahm zum einen keine Ortsbindung der selbständigen Einkünfte in Österreich an: „Dass es sich bei der Tätigkeit eines freiberuflich tätigen Dirigenten selbst um eine örtlich gebundene Tätigkeit in der Form handelte, dass zu ihrer Ausübung der Aufenthalt in Mödling notwendig gewesen wäre, hat auch die belangte Behörde offenbar nicht angenommen (und ist auch durch den Hinweis auf den in der Wohnung in Mödling vorhandenen Flügel nicht evident).“ Zum anderen nahm er wirtschaftliche Beziehungen des Musikers zu Deutschland durch das dort begründete Dienstverhältnis an: Er ging von „ausschlaggebende[n] berufliche[n] Gründe[n] für eine stärkere Bindung des Beschwerdeführers an den Ort seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Generalmusikdirektor in Deutschland (die unstrittig u.a. mit vertraglichen Anwesenheitspflichten am Ort des Orchesters verbunden war; die Verträge verpflichteten den Beschwerdeführer beispielsweise zu einer Zusammenarbeit mit dem Orchester an zumindest 150 Tagen pro Jahr)“ aus.

²⁵⁾ VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041.

²⁶⁾ VwGH 25. 2. 1970, 1001/69.

²⁷⁾ Vgl auch VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041; 20. 2. 2008, 2005/15/0135.

²⁸⁾ VwGH 16. 12. 2015, 2013/15/0117.

²⁹⁾ VwGH 19. 3. 2002, 98/14/0026.

³⁰⁾ VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 25. 11. 2015, 2011/13/0091; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008.

³¹⁾ VwGH 26. 1. 2012, 2009/16/0049.

Offenbar fällt die Ortsbindung nach Auffassung des VwGH geringer aus, wenn nur befristete Dienstverhältnisse abgeschlossen werden: Im Beschluss vom 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067, führte der VwGH diesen Umstand ins Treffen. Auch erwähnte der VwGH, dass es im maßgebenden Zeitraum mehrere Arbeitsortwechsel gab. Die Bedeutung der wirtschaftlichen Beziehungen zu dem Vertragsstaat, in dem die Arbeit ausgeübt wurde, ist dadurch relativiert worden.

In dem Fall, der dem Beschluss vom 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057, zugrunde liegt, brachte die Revisionswerberin vor, sie habe sich ihrer beruflichen Tätigkeit in der Schweiz mit einer derartigen Intensität gewidmet, dass die persönlichen und wirtschaftlichen Interessen völlig verschmolzen seien. Das vom schweizerischen Arbeitgeber ausgestellte Arbeitszeugnis belege, dass die Revisionswerberin keinen gut bezahlten Job erledigt, sondern mit letzter Hingabe „eine Berufung gelebt“ habe. Diesen Umstand habe das BFG nicht entsprechend gewürdigt und damit wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt. Der VwGH wies die Revision dennoch zurück: „*Dass das Bundesfinanzgericht dem beruflichen Engagement der Revisionswerberin in der Schweiz nicht jenes Gewicht beimaß, das der Auffassung der Revisionswerberin entsprochen hätte, begründet keine Rechtswidrigkeit des Erkenntnisses hinsichtlich der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen. Entgegen der Meinung der Revisionswerberin kommt den persönlichen Beziehungen einer Person auch bei einem hohen beruflichen Engagement Bedeutung zu.*“ Offenbar wäre das besondere berufliche Engagement im Rahmen der wirtschaftlichen Beziehungen zwar zu berücksichtigen gewesen, musste aber im konkreten Fall zugunsten der in eine andere Richtung zeigenden persönlichen Beziehungen zurücktreten.

Im Erkenntnis vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186, hielt es der VwGH auch für entscheidungserheblich, ob ein Dienstverhältnis mit einem Konzernunternehmen im anderen Vertragsstaat begründet wurde oder ob das österreichische Dienstverhältnis weiter bestand und der Steuerpflichtige in das Ausland bloß entsendet wurde: „*Wie das Finanzamt auch zu recht in seiner Revision vorbringt, wurde nicht in die Beurteilung einbezogen, dass der Mitbeteiligte weiterhin einen Dienstvertrag mit seinem österreichischen Arbeitgeber hatte.*“ Der VwGH stellt damit auf ein Kriterium ab, das im Fall der Beschäftigung innerhalb eines Konzerns verhältnismäßig einfach gestaltbar ist.

Interessant ist das schon erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091, zum Mittelpunkt der Lebensinteressen des Dirigenten auch aus folgendem Blickwinkel: In Mödling befand sich nämlich auch der Sitz der Künstleragentur, dessen Managerin dem Dirigenten die Konzertverträge vermittelte. Die Behörde begründete die Maßgeblichkeit des Wohnorts der Managerin mit der mit dieser bestehenden persönlichen Beziehung des Musikers. Auch aus diesem Grund erachtete der VwGH keine engeren wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich als gegeben: „*Mit der Zuordnung sämtlicher Auslandsauftritte des Beschwerdeführers als Dirigent im Rahmen der Prüfung der wirtschaftlichen Beziehungen zu einem ‚Unternehmensort‘ Mödling hat die belangte Behörde somit in Wahrheit die persönlichen Beziehungen des Beschwerdeführers zu seiner Managerin (und damit zum Wohnort in Österreich) auch im Rahmen der wirtschaftlichen Beziehungen als maßgebend erachtet und solcherart in unzulässiger Weise doppelt berücksichtigt.*“

Der VwGH legt auf diese Weise eine Schwäche seiner Rechtsprechung offen: Der VwGH erwähnt „die Ausübung des Berufs“ immer wieder als bei der Beurteilung der persönlichen Beziehungen maßgebenden Umstand.³²⁾ Handelt es sich beim Beruf um eine örtlich gebundene Tätigkeit, sind die daraus erzielten Einnahmen auch bei den wirtschaftlichen Beziehungen zu berücksichtigen. Die vom VwGH nur im Erkenntnis vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091, aufgezeigte Gefahr der doppelten Berücksichtigung be-

³²⁾ Vgl zB VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 20. 2. 2008, 2005/15/0135.

stimmter Aspekte besteht daher auch in anderen Fällen. Selbst wenn man sich dafür entscheidet, die Berufsausübung immer nur ein einziges Mal zu berücksichtigen, ist es nicht gleichgültig, ob dies im Rahmen der persönlichen oder der wirtschaftlichen Beziehungen erfolgt: Wie noch zu zeigen sein wird, ist der Stellenwert beider Arten von Nahebeziehungen nach der Rechtsprechung des VwGH unterschiedlich. Es fällt jedenfalls auf, dass die meisten Entscheidungen eine Definition der persönlichen Beziehungen verwenden, die „die Ausübung des Berufs“ nicht erwähnt.³³⁾ Allerdings weist der VwGH gelegentlich im Zusammenhang mit der Erwähnung der stärksten persönlichen Beziehung zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt, darauf hin, dass dies ua „das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen“ voraussetzt.³⁴⁾ Auch nach dieser Formulierung ist die berufliche Tätigkeit im Rahmen der persönlichen Interessen zu berücksichtigen. Erst die jüngere Rechtsprechung scheint auf jeden Bezug zum Beruf bei den persönlichen Beziehungen zu verzichten.³⁵⁾ Eine ausdrückliche Änderung der Rechtsprechung ist jedoch nicht erfolgt. Möglicherweise hat der VwGH aber stillschweigend eine Judikaturwende vollzogen und will berufliche Tätigkeiten nur noch bei den wirtschaftlichen Beziehungen berücksichtigt haben.

Aus der Begründung des VwGH wird mitunter nicht klar, ob bestimmte Umstände unter die persönlichen oder die wirtschaftlichen Beziehungen fallen. Ein Beispiel dafür ist das Erkenntnis vom 25. 7. 2013, 2011/15/0193, in dem der VwGH zwar die Auszahlung von Arbeitslosengeld als entscheidungserheblich erachtete, aber nicht eindeutig sagte, bei welcher Art von Nahebeziehung es zu berücksichtigen ist: „*Ein wichtiges Indiz ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass der Mitbeteiligte unmittelbar anschließend an das Dienstverhältnis zum irischen Arbeitgeber Arbeitslosengeld nicht etwa in Irland, sondern (...) in Österreich bezogen hat (...).*“ *Der Bezug des Arbeitslosengeldes in Österreich spricht daher für den in Österreich gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen.*“

IV. Das Verhältnis zwischen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist das Ergebnis einer Abwägungsentscheidung: „*Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (...).*“³⁶⁾ In anderen Entscheidungen betont der VwGH: „*Der Mittelpunkt ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (...).*“³⁷⁾

Bei der geforderten Abwägung lässt der VwGH der Behörde oft Spielräume, indem er sie als Frage der Beweiswürdigung erachtet: „*Insoweit die belangte Behörde in ihrer Beweiswürdigung zu einer anderen Gewichtung kommt als der Beschwerdeführerin vorschwebt, ist darin keine Rechtswidrigkeit des Bescheides hinsichtlich der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen zu erkennen, weil die Beschwerdeführerin in den behördlichen*

³³⁾ Vgl zB VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010.

³⁴⁾ Vgl zB VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 25. 11. 2015, 2011/13/0091.

³⁵⁾ VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 15. 3. 2023, 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010; vgl aber VwGH 25. 11. 2015, 2011/13/0091, wo vom „*Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen*“ die Rede ist.

³⁶⁾ Vgl zB VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193.

³⁷⁾ Vgl zB VwGH 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057, mwN.

*Überlegungen weder einen Verstoß gegen die Denkgesetze noch einen Widerspruch zur Lebenserfahrung aufzuzeigen vermag.*³⁸⁾ Diese Tendenz hat sich nunmehr seit der Einführung der Finanzgerichtsbarkeit und der dem VwGH eingeräumten Möglichkeit, Revisionen zurückzuweisen, zugunsten des BFG fortgesetzt und verstärkt.

Schon im Erkenntnis vom 25. 2. 1970, 1001/49, hat der VwGH zum aus dem Jahr 1954 stammenden DBA Deutschland entschieden, dass die persönlichen Verhältnisse den Vorrang haben: *„Aus dem Wortlaut des Artikels 16 des Abkommens ergibt sich zunächst, dass für die Frage, welcher Wohnsitz der ‚maßgebende‘ ist, die wirtschaftlichen Momente nicht als die allein ausschlaggebenden im Vordergrund stehen, sondern den eine Bindung an einen bestimmten Wohnsitz bewirkenden persönlichen Interessen nur gleich wenn nicht, wie aus der Fassung ‚persönliche und wirtschaftliche Beziehungen‘ entnommen werden könnte, hintangestellt sind. Persönliche Beziehungen aber sind alle jene, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten und benutzen wird (Artikel 1 Abs. 2 des Abkommens). Während dem Wirtschaftlichen im Leben des Menschen begrifflich nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion zukommt, sind jene persönlichen Momente solche, die den eigentlichen Inhalt des menschlichen Lebens ausmachen.“*

Der VwGH stützt sich auf zwei Argumente: Aus der Erwähnung der persönlichen und dann erst der wirtschaftlichen Beziehungen leitet er ab, dass jedenfalls die wirtschaftlichen Beziehungen nicht Vorrang haben können. Die persönlichen Beziehungen sind entweder gleichgestellt oder haben aufgrund ihrer Nennung vor den wirtschaftlichen Beziehungen selbst größere Bedeutung. Beide Deutungen führt der Gerichtshof auf den Wortlaut zurück. Aus der Reihenfolge der Nennung Schlüsse zu ziehen, überzeugt aber nicht. Gibt es zwei verschiedene Arten von Beziehungen, hat der Normsetzer keine Alternative, als sie hintereinander zu nennen. Er muss sich für eine Reihenfolge entscheiden, auch wenn er sie gleich gewichten möchte. Es gibt keinen Grund zu verlangen, dass die Gleichrangigkeit *ausdrücklich* geregelt werden muss, um eine Rangfolge zu vermeiden.

Die zweite Begründungslinie war für den VwGH aber offenbar entscheidend: Die persönlichen Beziehungen machen *„den eigentlichen Inhalt des menschlichen Lebens“* aus, dem Wirtschaftlichen kommt *„im Leben des Menschen [...] nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion“* zu. Dies klingt sympathisch, ist aber reine Ideologie. Mit gleicher Berechtigung könnte man die sinnstiftende Bedeutung der Wirtschaft hervorheben und ihr den Vorrang zuerkennen, insbesondere wenn man die Berufsausübung und damit die menschliche Arbeit einbezieht.³⁹⁾ Tatsächlich vertreten gelegentlich ausländische Gerichte zum OECD-MA die Auffassung, wonach die wirtschaftlichen Beziehungen im Vordergrund stünden.⁴⁰⁾ Methodisch überzeugend ist weder die eine noch die andere Interpretation.⁴¹⁾ Art 16 des früheren DBA Deutschland bietet keine Grundlage, einer der beiden Arten von Beziehungen generell den Vorrang beizumessen. Nur wenn beispielsweise die persönlichen Beziehungen eindeutig in die Richtung eines Staates zeigen und die wirtschaftlichen Beziehungen mit annähernd ähnlicher Ausprägung zu beiden Staaten bestehen – oder umgekehrt –, ist eine der beiden Arten von Beziehungen stärker zu gewichten.⁴²⁾

³⁸⁾ Vgl zB VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135.

³⁹⁾ Vgl zB *Die deutschen Bischöfe – Kommission für gesellschaftliche und soziale Fragen*, Die versöhnende Kraft der Arbeit – Ein Impulspapier zum gesellschaftlichen Zusammenhalt, Heft 57 (2025).

⁴⁰⁾ Vgl dazu die Nachweise bei Pittman, *The Centre of Vital Interest Rule: Do Personal Interests Prevail over Economic Interests?* in Hofstätter/Plansky, *Dual Residence*, 35 (38); Dziwinski in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, *Tax Treaty Entitlement*, 149 (157); *Obuoforibo*, *Dual Residents: Individuals*; IBFD, *Global Tax Treaty Commentary (Update 2022) Chapter 4.3.2*.

⁴¹⁾ Näher Ismer/Blank in Vogel/Lehner, *DBA⁷* (2021) Art 4 Rn 197 mwN.

⁴²⁾ So zB BFH 31. 10. 1990, I R 24/89, BStBl 1991 II 562 (562 ff).

Die Rechtsprechung des VwGH hat später die Auffassung, wonach den persönlichen Beziehungen generell der Vorrang zukommt, auch zu DBA vertreten, deren Ansässigkeitsvorschriften bereits dem OECD-MA nachgebildet waren.⁴³⁾ Dies ist nicht selbstverständlich, und keineswegs überzeugend.⁴⁴⁾ Denn hier wäre es naheliegend gewesen, auf die Fassung des zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses existierenden OECD-Kommentars zurückzugreifen. Ein Satz des OECD-Kommentars könnte ab der Fassung des Kommentars zum OECD-MA 1977 auf den ersten Blick den Vorrang persönlicher Beziehungen rechtfertigen:⁴⁵⁾ „*The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.*“⁴⁶⁾ Dieser Satz könnte aber auch zum Ausdruck bringen, dass die persönlichen Beziehungen oft facettenreicher sind und ihre Analyse daher aufwändiger ist. Dass ihnen der Vorrang gegenüber den wirtschaftlichen Beziehungen zukommt, ist damit nicht gesagt.⁴⁷⁾ So gehen auch *Ismer/Blank* davon aus, dass angesichts des einheitlich zu verstehenden „*Mittelpunkts der Lebensinteressen*“ keine der beiden Arten von Beziehungen generell Priorität haben kann.⁴⁸⁾ Wenn man aber diese überzeugenden Argumente beiseiteschiebt und dennoch dem OECD-Kommentar die Bedeutung beimisst, sich für die bevorzugte Heranziehung der persönlichen Verhältnisse auszusprechen,⁴⁹⁾ kann dies nur für DBA Relevanz haben, die auf Grundlage des OECD-MA 1977 oder später abgeschlossen wurden. Denn der Kommentar zum OECD-MA 1963 enthält keine derartigen Ausführungen. Der unverändert gebliebene Wortlaut des Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA scheint aber auch für die auf Grundlage des OECD-MA 1977 und späterer Musterabkommen abgeschlossenen DBA keinen Anhaltspunkt zu bieten, der ab 1977 im OECD-Kommentar angesprochenen Position – falls der OECD-Kommentar überhaupt so zu verstehen ist⁵⁰⁾ – zum Durchbruch zu verhelfen.

V. Zeitliche Kriterien

Eine weitere interessante Frage ist, innerhalb welcher Zeitspanne der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu beurteilen ist. Im Erkenntnis des VwGH vom 25. 7. 2013, 2011/15/0193, findet sich dazu folgende Aussage: „*Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ([...]).*“ Solche Aussagen hat der VwGH seitdem wiederholt.⁵¹⁾

Dieser Satz wirft mehrere Fragen auf. Eine davon ist die nach der Länge des Zeitraums. Im Erkenntnis vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091, findet sich dazu folgende Aussage: „*Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1997 ein Auslandsdienstverhältnis in Deutschland (mit Wohnsitznahme in Deutschland) angetreten hat, das – trotz befristeter, jeweils aber verlängerter Verträge – über zehn Jahre gedauert hat. Damit lag entsprechend der geforderten Gesamtbetrachtung insgesamt ein Zeitraum vor, der von seiner Dauer entgegen der im angefochtenen Bescheid ver-*

⁴³⁾ VwGH 26. 7. 2000, 95/14/0145; 19. 3. 2002, 98/14/0026; 20. 2. 2008, 2005/15/0135; 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 29. 1. 2015, Ra 2014/15/0059; 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 21. 2. 2023, Ra 2020/15/0089; 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186; 8. 5. 2025, Ra 2024/15/0010.

⁴⁴⁾ So auch *Dziwinski* in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer*, Tax Treaty Entitlement, 149 (150).

⁴⁵⁾ So *Avery Jones* et al, Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention – II, BTR 1981, 104 (107).

⁴⁶⁾ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, Art 4 Tz 15.

⁴⁷⁾ Überzeugend die Ergebnisse der tiefgehenden Untersuchung von *Pittman* in *Hofstätter/Plansky*, Dual Residence, 35 (51 ff).

⁴⁸⁾ Dazu *Ismer/Blank* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 4 Rn 197.

⁴⁹⁾ Dagegen überzeugend *Pittman* in *Hofstätter/Plansky*, Dual Residence, 35 (51 ff).

⁵⁰⁾ Nochmals die überzeugende gegenteilige Argumentation von *Pittman* in *Hofstätter/Plansky*, Dual Residence, 35 (51 ff).

⁵¹⁾ Vgl zB VwGH 25. 11. 2015, 2011/13/0091; 15. 3. 2023, Ra 2022/15/0067; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186.

tretenen Ansicht nicht mehr ein Indiz für ein Bestehen des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich bildete.“ Dies bedeutet natürlich nicht, dass bei einem kürzeren Aufenthalt kein Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet werden kann. Die Erwähnung der zehn Jahre ist dem Sachverhalt des damaligen Falls geschuldet. Bemerkenswert ist aber, dass der VwGH zuletzt im Erkenntnis vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186, den zehnjährigen Aufenthalt im Ausland, nach dem jedenfalls kein Mittelpunkt der Lebensinteressen mehr im Inland liegen kann, unter Verweis auf das Erkenntnis vom 25. 11. 2015, 2011/13/0091, nochmals betont hat. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass das Memorandum of Understanding zu diesem DBA, das jedenfalls auf österreichischer Seite als Teil des DBA und damit des gesetzskoordinierten Staatsvertrags ratifiziert wurde,⁵²⁾ einen längeren Zeitraum eigens anspricht.⁵³⁾

Der Ausdruck „*Beobachtungszeitraum*“ erscheint jedenfalls nicht passend gewählt. Rein sprachlich deutet dies darauf hin, dass dieser Zeitraum abgewartet werden muss und erst danach eine abschließende Beurteilung getroffen werden dürfte, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen tatsächlich erfolgreich in den anderen Staat verlagert wurde. Konsequenterweise hätte dies aus österreichischer Sicht auch verfahrensrechtliche Folgen: Bevor klar wäre, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen tatsächlich liegt, dürfte die Abgabe nur vorläufig festgesetzt werden.⁵⁴⁾ Das Verfahren müsste dann im Extremfall bis zu zehn Jahre offengehalten werden.

Die Rechtsprechung scheint tatsächlich davon auszugehen, dass auch *unerwartete* Änderungen *während* des Auslandsaufenthalts zu berücksichtigen sind: In dem Fall, der dem Erkenntnis vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186, zugrunde gelegen ist, ging es um einen Steuerpflichtigen, der von einem dreijährigen Entsendungszeitraum in die USA ausgegangen ist und der darüber hinaus eine zweijährige Verlängerungsoption hatte. Nach Auffassung des VwGH „*kann nicht außer Betracht bleiben, dass der Mitbeteiligte schon im Frühjahr 2018, also nach nicht einmal eineinhalb Jahren, den Entschluss gefasst hatte, wieder nach Österreich zurückzukehren, um seinen Söhnen eine problemlose Wiedereingliederung in der Schule in Österreich zu ermöglichen und die Rückkehr tatsächlich nach 23 Monaten erfolgte*“. Entscheidend ist, dass der VwGH an sich anerkannte, dass der Steuerpflichtige seine Pläne nach „*nicht einmal eineinhalb Jahren*“ revidierte. Damit zog er nicht in Zweifel, dass der Aufenthalt ursprünglich für länger geplant war. Dennoch berücksichtigte er in seiner Beurteilung die für alle Beteiligten überraschende Entscheidung, den USA-Aufenthalt doch früher abzubrechen. Das nachfolgende Zitat aus dieser Entscheidung macht deutlich, dass dem VwGH die damit verbundene Problematik bewusst war, und er daher – wenig überzeugend – versuchte, die Entscheidung über die Rückkehr nach Österreich auf den Abreisezeitpunkt zurück zu projizieren: „*Gerade der Umstand, dass der Wiedereingliederung der Kinder ein wesentlich höherer Stellenwert eingeräumt wurde als der Fortsetzung des gemeinsamen Aufenthaltes in den USA, wobei die wesentliche Bedeutung dieser schulischen Weiterentwicklung der Kinder für den Mitbeteiligten von Anfang an vorgelegen war und sich auch durch die Erkundigungen des Mitbeteiligten vor und während seiner Entsendung bei der Schule und dem Bildungsministerium zeigte, spricht dafür, dass auch während der Dauer des USA-Aufenthaltes die engeren Bindungen zu Österreich bestanden.*“

Der Terminus „*Beobachtungszeitraum*“ ist auch deshalb unpassend, da der Steuerpflichtige schon bei Übersiedlung in den anderen Staat Klarheit darüber haben sollte, ob da-

⁵²⁾ BGBl III 1998/6.

⁵³⁾ Dazu auch *Schmidjell-Dommes*, VwGH: Bei bloß zeitlich begrenzter Tätigkeit in den USA bleibt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, SWI 2024, 674 (676). – Der Ausdruck „*Verständigungsprotokoll*“ ist zwar korrekt, allerdings insoweit auch missverständlich, weil es sich in diesem Fall um keine bloß zwischen den Verwaltungsbehörden getroffene Vereinbarung handelt.

⁵⁴⁾ Zur zeitlich bedingten Ungewissheit als Voraussetzung für die Anwendung des § 200 BAO näher *Ritz/Koran*, BAO⁹ (2025) § 200 Rz 1 ff.

mit auch die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen einhergeht. Denn nicht erst im Nachhinein, sondern zu jedem beliebigen Zeitpunkt muss festgestellt werden können, in welchem Staat der Mittelpunkt der Lebensinteressen gerade liegt. Dieser ist nämlich auch nach den DBA auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer ein maßgebendes Kriterium zur Bestimmung der Ansässigkeit. Es gibt keinen Anlass zur Vermutung, dass dieser Ausdruck in den Erbschaftssteuerabkommen anders auszulegen ist als in den DBA auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuern. Aus dem Gebiet der Stiftungseingangssteuer können diese Fragen nach wie vor relevant sein.

Interessant sind daher die Überlegungen, die der VfGH in seinem Erkenntnis vom 26. 1. 2012, 2009/16/0049, zum Erbschaftssteuer-DBA Schweiz anstellte: *„Die belangte Behörde hat beispielsweise (von der Beschwerde unwidersprochen) festgestellt, dass der Erblasser bereits ein halbes Jahr vor seinem Ableben sein Dienstverhältnis in der Schweiz beendet hatte, sodass davon ausgegangen werden kann, dass der wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Staat nicht mehr dieselbe Bedeutung beizumessen ist, wie die Jahre zuvor, zumal der Erblasser auch weiterhin Einkünfte aus Einkunftsquellen in Österreich (etwa aus Vermietung und Verpachtung) bezog. Dazu kommt, dass auch dem Vorbringen der beschwerdeführenden Parteien keine Anhaltspunkte für das Vorliegen persönlicher Beziehungen des Erblassers in der Schweiz zu entnehmen sind. Auch der Umstand, dass der Erblasser sich 1994 in Österreich medizinischen Behandlungen unterzogen hat und letztlich am gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Ehefrau und seiner Tochter verstorben ist, legt nahe, zumindest im Jahr vor seinem Ableben den persönlichen Beziehungen des Erblassers in Österreich eine nicht unwesentliche Bedeutung beizumessen, selbst wenn sie Jahre davor nicht in dem üblichen Ausmaß bestanden hätten. Damit kann aber der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie für diese Zeit nicht jedenfalls von einem in der Schweiz gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen des Erblassers ausgegangen ist.“* Von einem längeren Beobachtungszeitraum ist hier naheliegenderweise nicht die Rede.

Die Notwendigkeit, zeitnah beurteilen zu können, zu welchem Staat die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, zeigt auch das folgende Beispiel: Unter dem für die Gewährung einer Begünstigung nach § 103 EStG maßgebenden Tatbestandsmerkmal des Zuzugs versteht der VfGH die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen.⁵⁵⁾ Wenn diese Voraussetzung dem Abkommensrecht entnommen ist,⁵⁶⁾ ist sie auch im Gleichklang mit den Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften zu interpretieren.⁵⁷⁾ Die zu § 103 EStG erlassene Verordnung sieht vor, dass die Begünstigung spätestens sechs Monate nach erfolgtem Zuzug zu beantragen ist.⁵⁸⁾ Diese Regelung setzt voraus, dass rasch Gewissheit darüber bestehen muss, ob und wann der Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert wurde.⁵⁹⁾

Diese Überlegung hilft weiter: Es sollte auch im Kontext des Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA nicht um einen „Beobachtungszeitraum“ gehen. Vielmehr kann aber – wie es im bereits erwähnten Memorandum of Understanding zum DBA USA zutreffend heißt – *„die Berücksichtigung eines längeren Zeitraumes [...] erforderlich sein“*: Vorübergehende Auf-

⁵⁵⁾ VfGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018; vgl auch schon Lang, SWI 2000, 362 (363 f); Aumayr/Seidl, Die Grenzen der Zuzugsbegünstigung, SWK 26/2017, 1123 (1127).

⁵⁶⁾ Dazu Lang, SWI 2000, 362 (363), allerdings auch unter Hinweis auf innerstaatliche Vorschriften.

⁵⁷⁾ So Kanduth-Kristen/Kampitsch/Reinold, Zuzugsbegünstigung – VfGH klärt Begriff des „Zuzugs“, SWI 2020, 171 (175), im Hinblick auf § 103 Abs 1 EStG.

⁵⁸⁾ Der VfGH lehnte die Behandlung von Beschwerden ab, in denen Bedenken gegen die Sechsmonatsfrist geltend gemacht wurden (VfGH 23. 9. 2019, E 3721/2018, E 1360/2018): Die Fristsetzung „gewährleistet, dass die Begünstigung in einem sachlichen Konnex mit dem Zuzug steht und trägt ferner zur Verfahrensbeschleunigung bei“. Offenbar ging der VfGH ebenfalls davon aus, dass zeitnah festgestellt werden kann und muss, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert wurde.

⁵⁹⁾ Dazu zuletzt Herdin-Winter, § 103 EStG – BFG zum Zuzugszeitpunkt bei der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, SWI 2025, 313 (313 ff); Kerschner, § 103 EStG – Praxishinweise zum Zuzugszeitpunkt bei der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, SWI 2025, 317 (317 ff).

enthalte begründen keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen. Die Beziehungen zum in Betracht kommenden Vertragsstaat müssen auf längere Dauer angelegt sein. Wenn die Umstände, die dies erweisen, schon beim Zuzug vorliegen, besteht ab diesem Zeitpunkt in diesem Staat der Mittelpunkt der Lebensinteressen. Wenn sich die Dauer eines ursprünglich als bloß vorübergehend vorgesehenen Aufenthalts deutlich verlängert, muss ebenfalls der Zeitpunkt bestimmt werden, ab dem die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu diesem Staat so eng sind, dass dort die Ansässigkeit iSd Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA begründet wird. Es wird sich aber nicht schon um den Tag des Beginns des Aufenthalts handeln können. Vielmehr ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet, sobald die Entscheidung, dass es nicht bei einem vorübergehenden Aufenthalt bleibt, getroffen ist und sich diese nach außen hin manifestiert. Umgekehrt sollte eine überraschend vorgenommene Planänderung, die eine Rückübersiedlung notwendig macht, auch nicht dazu führen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen rückwirkend wegfällt: Weisen die zum Zeitpunkt des Beginns des Aufenthalts bestehenden Umstände darauf hin, dass sogleich die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu diesem Staat bestehen, spricht viel dafür, dass es in diesem Fall – entgegen der Auffassung des VwGH⁶⁰⁾ – für die gesamte Zeitspanne bis zum Wegzug dabei bleibt.

Die Schwelle für die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ist nach der Judikatur hoch. Im Erkenntnis vom 25. 7. 2013, 2011/15/0193, hat der VwGH folgende Rechtsprechungslinie entwickelt: *„Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat ([...]). Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird ([...]).“*⁶¹⁾ Diese Auffassung hat der VwGH in seitdem ergangenen Entscheidungen bestätigt und auch noch verschärft:⁶²⁾ Im Erkenntnis vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186, zitiert er seine Rechtsprechung, *„wonach eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen selbst dann im Inland bestehen lässt, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193; siehe aber zu einem mehr als zehnjährigen Aufenthalt im Ausland bei immer wieder verlängerten Verträgen VwGH 25. 11. 2015, 2011/13/0091)“*. Von der Berücksichtigung des Ortes, wo der Besitz liegt, ist in dieser Zusammenfassung nicht mehr die Rede und auch nicht davon, dass es zusätzlich noch *„andere [...] Gesichtspunkte [...]“* braucht. Der ausdrückliche Hinweis auf die Entscheidung zu einem mehr als zehnjährigen Aufenthalt, bei dem der Mittelpunkt der Lebensinteressen jedenfalls wechselt, bietet der Abgabenbehörde und dem BFG die Möglichkeit, selbst eine recht lange Auslands-

⁶⁰⁾ VwGH 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186.

⁶¹⁾ Im Hinblick auf den ersten der beiden Sätze beruft sich der VwGH zwar auf Literatur, im Wesentlichen ist dieser Satz aber der Tz 15 des OECD-Kommentars 1977 zu Art 4 OECD-MA übernommen worden. (Das DBA Irland, zu dem dieses Erkenntnis erging, wurde zwar schon am 24. 5. 1966 unterzeichnet [BGBl 1968/66], die Art 4 OECD-MA entsprechende Vorschrift des Art 2A wurde allerdings erst mit Protokoll vom 19. 6. 1987 in das DBA eingefügt [BGBl 1989/12].) In Hinblick auf den zweiten Satz zitiert der VwGH *Beiser* (Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 241, 244 f), der sich wiederum auf BFH 23. 10. 1985, I R 274/82, BStBl 1986 II 134, beruft. In diesem zum DBA Deutschland – Spanien entschiedenen Fall lagen aber noch bedeutende weitere Bezüge zu Deutschland vor, auf die der BFH ausdrücklich hinwies: *„Das Arbeitsverhältnis zu dem inländischen Unternehmen war – wie das FG festgestellt hat – während des Spaniaaufenthalts des Klägers nicht gelöst. Der Grundbesitz und die Gehaltskonten der Kläger befanden sich in der Bundesrepublik. Es stand von vornherein fest, dass der Kläger nach Beendigung seiner Aufgabe in Spanien sofort wieder an seinen Arbeitsplatz in der Bundesrepublik zurückkehren werde.“*

⁶²⁾ VwGH 16. 12. 2015, 2013/15/0117; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186.

tätigkeit noch immer als „zeitlich begrenzt“ anzusehen. Das Erkenntnis vom 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008, macht deutlich, dass ein nur 18 Monate dauernder Aufenthalt jedenfalls von dieser Rechtsprechung erfasst ist.

Dieser strengen Judikaturlinie zufolge bleibt der „Mittelpunkt der Lebensinteressen [...] im Inland bestehen“. Sie kommt daher nur dann zum Tragen, wenn vor Beginn der Auslandstätigkeit die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich enger waren. Der VwGH berücksichtigt auch, wo die Person „bisher gelebt und gearbeitet hat“ oder ob sie die inländische Wohnung „beibehalten“ wird, was ebenfalls voraussetzt, dass über sie schon vorher verfügt wurde. Umstände, die sich davor ereignet haben und damit außerhalb des erst mit dem möglichen Wegzug beginnenden Beurteilungszeitraums liegen, werden auf diese Weise relevant. Dies überrascht: Für jeden Zeitraum sollte der Mittelpunkt der Lebensinteressen gesondert ermittelt werden. Es ist nicht einzusehen, warum die Beurteilung der Ansässigkeit bei identischen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu beiden Staaten ab dem Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit davon abhängen soll, wo in den Jahren davor der Mittelpunkt der Lebensinteressen war. Im Ergebnis sichert der VwGH mit dieser Judikatur dem österreichischen Fiskus die Besteuerungsrechte, die mit dem Status des Ansässigkeitsstaates verbunden sind, auch wenn er sie sonst nicht hätte, und nimmt Doppelbesteuerung in Kauf. Denn es ist nicht anzunehmen, dass die Behörde des anderen Staates in diesen Konstellationen Österreich den Vortritt lässt und auf die Geltendmachung der Ansässigkeit verzichtet.⁶³⁾ Sollte diese Rechtsprechung auch in umgekehrt gelagerten Situationen – also bei befristeter Inlandstätigkeit von Personen, die zuvor im anderen Staat ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen hatten – zum Tragen kommen, könnten sich beide Staaten als Quellenstaaten wiederfinden.

Widersprüchliche Judikatur gibt es auch zur Bedeutung von Handlungen, die die Übersiedlung vorbereiten. Im Erkenntnis vom 25. 2. 1970, 1001/69, vertrat der VwGH folgende Auffassung: „Eine neuerliche (Rück-)Verlegung dieses Mittelpunktes aus Österreich nach Deutschland hätte daher eines neuerlichen, mit dem von 1940 vergleichbaren Wandels jener äußeren Umstände bedurft, aus denen auf die stärkeren persönlichen Beziehungen geschlossen werden könnte. Eine solche Änderung ist in bloßen Adaptierungsarbeiten an Wohnungen in der Burg N für sich allein nicht zu erblicken. Diese Arbeiten waren erst vorbereitende Maßnahmen für die beabsichtigte Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen, die dann tatsächlich mit der Übersiedlung des ordentlichen Haushaltes des Dr. MV im Juni 1962 erfolgt sein mag.“ Im Erkenntnis vom 25. 7. 2013, 2011/15/0193, war hingegen die Vorbereitung eines Aufenthalts in einem dritten Staat mitentscheidend dafür, dass der VwGH keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Irland annahm: „In diesem Zusammenhang kann auch noch auf den Umstand Bedacht genommen werden, dass der Mitbeteiligte während seiner Berufstätigkeit in Irland nicht die Absicht hatte, dauerhaft dort zu bleiben, sondern sich bereits in konkreten Vertragsverhandlungen über eine weitere Berufstätigkeit in Spanien befunden hat.“

VI. Zusammenfassende Würdigung

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen spielt eine große Rolle, um abkommensrechtliche Ansässigkeitskonflikte zu lösen. In der Rechtsprechung des VwGH hat die in Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA als primäres Tie-Breaker-Kriterium vorgesehene „ständige Wohnstätte“ kaum Bedeutung. Verfügen Steuerpflichtige über Wohnungen in beiden Vertragsstaaten, wird offenbar meist davon ausgegangen, dass es sich auch um eine „ständige Wohnstätte“ handelt, und sogleich nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen gefragt.

⁶³⁾ Dazu auch Schmaranzer, Österreichische und Schweizer Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2025, in Druck, die die Kritik von Höchststrichern aus Deutschland (Michael Schwenke) und aus der Schweiz (Michael Beusch) am VwGH-Erkenntnis vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186, wiedergibt.

Der Umstand, dass die Vorschrift über den „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ in fast allen österreichischen DBA Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA entnommen ist, wird in der höchstgerichtlichen Judikatur weitgehend ausgeblendet. Nur selten wird zur Klärung von Auslegungsfragen auf ausländische Literatur zurückgegriffen.⁶⁴⁾ Der zum Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen DBA vorliegende OECD-Kommentar oder zu gleichlautenden Vorschriften anderer DBA ergangene ausländische Gerichtsurteile spielen gar keine Rolle.⁶⁵⁾ Statt dessen verweist der VwGH lediglich auf seine eigene Rechtsprechung, die ursprünglich zu Art 16 des früheren, aus 1954 stammenden DBA Deutschland begründet wurde, somit auch älter als Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA ist und daher in einem anderen Kontext steht.

Judikaturlinien wie jene, wonach bei zeitlich begrenzter Auslandstätigkeit im Regelfall weiterhin der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland verbleibt,⁶⁶⁾ wurden ohne Auseinandersetzung mit Literatur und Rechtsprechung anderer Staaten zu den Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften entwickelt.⁶⁷⁾ Die österreichische Rechtsprechung läuft daher Gefahr, sich abzukoppeln. Qualifikationskonflikte könnten dadurch häufiger werden. Es ist zu hoffen, dass der VwGH bei künftigen Entscheidungen stärker internationale Entwicklungen in den Blick nimmt.⁶⁸⁾

⁶⁴⁾ Vgl zB VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193.

⁶⁵⁾ Vgl aber wiederum VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193: Der VwGH übernimmt in seine Entscheidungsbegründung den letzten Satz von Tz 15 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA, ohne den OECD-Kommentar ausdrücklich zu zitieren. Er beruft sich lediglich auf Schrifttum.

⁶⁶⁾ Vgl – auch zu den dafür maßgebenden Voraussetzungen – zuletzt VwGH 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186.

⁶⁷⁾ Vgl nochmals *Schmaranzer*, SWI 2025, in Druck, zur Kritik von Höchststrichern aus Deutschland (*Michael Schwenke*) und aus der Schweiz (*Michael Beusch*) am VwGH-Erkenntnis vom 3. 9. 2024, Ra 2023/13/0186.

⁶⁸⁾ Ein Musterbeispiel eines höchstgerichtlichen Urteils auf dem Gebiet des Steuerrechts zur DBA-Auslegung ist das Urteil des Schweizer Bundesgerichts vom 23. 6. 2023, 9C_682/2022: Das Schweizer Höchstgericht setzte sich in seiner Entscheidungsbegründung vorbildlich mit Judikatur und Literatur aus aller Welt auseinander. Vgl dazu näher *Lang*, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (418 ff).

Kapitalertragsteuerabzug auf Kryptowährungen

Gemäß § 3 Z 1 KryptowährungsVO besteht ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, ob primär Kryptowährungen des Alt- oder Neuvermögens veräußert werden sollen. Dabei besteht allerdings die Möglichkeit, dieses Wahlrecht dem Abzugsverpflichteten (zB in den allgemeinen Geschäftsbedingungen) zu übertragen. Sollte daher dem Abzugsverpflichteten ein solches Wahlrecht eingeräumt worden sein, kann – durch den Abzugsverpflichteten – auch pauschal festgelegt werden, dass Kryptowährungen, die vor dem 1. 3. 2021 angeschafft worden sind, stets als zuallererst veräußert gelten (vor der Veräußerung von Kryptowährungen mit pauschalen Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs 4a Z 2 EStG). Steht das Wahlrecht jedoch unverändert dem Steuerpflichtigen zu und wird dieses aber nicht ausgeübt, geht nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen § 2 Abs 3 KryptowährungsVO der Bestimmung des § 3 Z 2 KryptowährungsVO vor, weshalb Kryptowährungen als zuerst veräußert gelten, deren Anschaffungskosten nach § 93 Abs 4a Z 2 EStG angesetzt wurden.

Link zur vollständigen Anfragebeantwortung des BMF vom 26. 5. 2025: <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlasse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---ESt-KSt/Rechtsanfragen-betreffend-Kapitalertragsteuerabzug-auf-Kryptow%C3%A4hrungen.html>.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

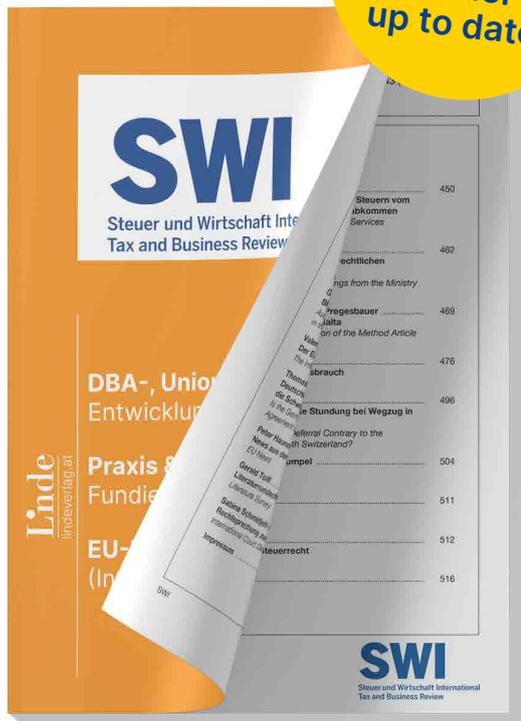
Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Der Kompass
für internationale Steuerfragen

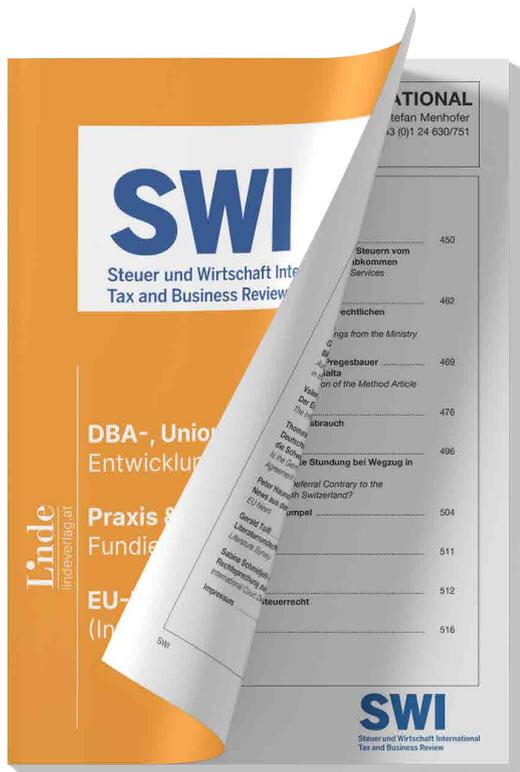
DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen



shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 350,30** (statt € 467,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi