



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mitsch Grebner Stb. KEG, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5400 Hallein, Bahnhofstr. 5, vom 2. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 27. September 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz zur Einkommensteuer 2004 veranlagt, nachdem ihr von zwei Arbeitgebern in Österreich Lohnzettel (beide über den gesamten Zeitraum 2004) zugekommen waren.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. beschränkt steuerpflichtig sei: Aufgrund des § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 sei bei Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen der § 41 EStG 1988 nicht anwendbar, eine Veranlagung könne nur auf Antrag erfolgen. Bei Vorliegen von ausschließlich lohnsteuerpflichtigen Einkünften komme es nicht zu einer Pflichtveranlagung. Der Bw. habe für 2004 keinen Antrag auf Veranlagung eingebracht, weshalb der Einkommensteuerbescheid 2004 aufzuheben sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz richtete in der Folge einen Vorhalt an den Bw., in dem sie ihn

darauf hinwies, dass er von 1997 bis 2003 unbeschränkt steuerpflichtig war. Nachdem er in der gegenständlichen Berufung erkläre, 2004 beschränkt steuerpflichtig zu sein, möge er beantworten bzw. Nachweise beilegen:

1. Wo ist seine Dienststelle.
2. Von wo werden die Fahrten zu den Dienstorten angetreten (genaue Adresse).
3. Wie oft wurden die Fahrten zur Dienststelle nach Österreich durchgeführt.
4. An wie vielen Tagen war er in Österreich tätig, an wie vielen im Ausland.
5. Mit welchem Verkehrsmittel wurden die Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte angetreten.
6. Vorlage einer genauen Tätigkeitsbeschreibung und der Dienstverträge.

Der Bw. beantwortete den Vorhalt nicht. Drei Jahre nach Ergehen des Vorhalts erließ die Abgabenbehörde erster Instanz eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die im gegenständlichen Fall anzuwendende Bestimmung über doppelte Ansässigkeit im Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland geregelt sei: Demnach gelte eine Person in dem Staat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfüge und engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen habe. Subsidiär könne noch Art. 4 Abs. 2 lit. c DBA-Deutschland mit der Orientierung der Ansässigkeit nach der Staatsbürgerschaft angewendet werden. Der Bw. habe eindeutig seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland – er habe dort seine Familie (Frau, drei Kinder), seinen ständigen Wohnsitz und sei dort auch beruflich tätig. Er verfüge in Österreich über keinen ständigen Wohnsitz. Außerdem sei er deutscher Staatsbürger, weshalb es gemäß DBA keine Anknüpfung für die Zuordnung der Ansässigkeit in Österreich gäbe. Seine Steuerpflicht in Österreich beschränke sich daher nur auf sein unselbständiges Einkommen. Gemäß § 102 EStG 1988 könne in diesem Fall eine Veranlagung nur auf Antrag erfolgen. Bei Vorliegen von ausschließlich lohnsteuerpflichtigen Einkünften komme es zu keiner Pflichtveranlagung, er habe für 2004 keinen Antrag auf Veranlagung eingebracht. Sei er jedoch entgegen seiner Meinung in Österreich veranlagungspflichtig, möge die Veranlagung auf Grundlage der beiliegenden Abgabenerklärung durchgeführt werden: Diese "Einkommensteuererklärung für 2004 bei beschränkter Steuerpflicht" umfasst neben Angabe zweier bezugsauszahlender Stellen, der Höhe der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte, "sonstige Werbungskosten (zB. Betriebsratsumlage)" in Höhe von 10.656,56 €. Hinweise, wodurch sie entstanden, wurden nicht gegeben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor, die den Bw. sodann in einem Vorhalt zur Vorlage von Unterlagen aufforderte:

- a) Dienstverträge
- b) von den Arbeitgebern bestätigte Stundenpläne bzw. Aufzeichnungen der Anwesenheiten an welchen Orten

c) Bestätigungen der Anzahl und Zeitpunkte der Übernachtungen in Österreich.

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind zur Einkommensteuer zu veranlagende Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 oder eine Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 und 6 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen ...

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Gemäß § 26 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (Abs. 1).

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert ... (Abs. 2).

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland-2000 (i.d.F. BGBl. Nr III 182/2002) bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland-2000 (i.d.F. BGBl. Nr. III 182/2002) gilt, wenn eine natürliche Person nach Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, Folgendes: Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland-2000 (i.d.F. BGBl. Nr. III 182/2002) dürfen vorbehaltlich der Art. 16 bis 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1).

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2).

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1).

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben (Abs. 2).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Laut VwGH vom 20.9.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von dem für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße

Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231).

Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 7.9.1990, 89/14/0261 – 0263): Angewendet auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist nun primär festzuhalten, dass sich aus dem Akteninhalt kein Hinweis ergibt, wonach die erschöpfende, wahrheitsgemäße Vorhaltsbeantwortung durch den Bw. bzw. die generelle, eindeutige Anfragebeantwortung durch ihn die nach seinen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt übersteigen würden.

Es wurde dem Bw. mit der Vorhaltserstellung das Recht auf Parteigehör ermöglicht, doch machte er durch die Nichtbeantwortung davon nicht Gebrauch. Dadurch hat der Bw. seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht verletzt (VwGH 5.11.1986, 85/13/0012). Im Ausmaß dieser Unterlassung tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099).

Es ist in der Folge bei Durchführen der freien Beweiswürdigung der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen ausschlaggebend (VwGH 25.9.1997, 97/16/0067). Dazu genügt es, von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen andern eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244):

Es ist offenkundig und unbestritten, dass der Bw. von zwei österreichischen Arbeitgebern über den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog. Zur Feststellung der beschränkten bzw. unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich ist gemäß § 1 EStG 21988 in beiden Fällen das Vorliegen (oder Nichtvorliegen) eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich erheblich.

Wie der VwGH in seinem Judikat vom 23.3.1977, 308/75 zu § 26 BAO aussprach, begründet ein Aufenthalt von ca. 8 bis 10 Tagen pro Monat noch keinen gewöhnlichen Aufenthalt.

Wenn der Bw. nun während des berufungsgegenständlichen Zeitraums durchgängig bei zwei Arbeitgebern in Österreich beschäftigt war, so ist grundsätzlich davon auszugehen, dass er auch in Österreich über einen Aufenthalt verfügte, um seinen Beschäftigungen nachgehen zu können. Um diese Annahme zu entkräften, wurde dem Bw. die Gelegenheit geboten, mittels Vorhaltsbeantwortung Unterlagen beizubringen, aus denen zu entnehmen ist, dass ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich zur Ausübung der nichtselbständigen Arbeit nicht erforderlich war: Dies wäre möglich gewesen anhand der angeforderten Dienstverträge (aus denen ersichtlich gewesen wäre, dass eine tägliche Anwesenheit nicht erforderlich war, er möglicherweise von Deutschland aus arbeiten konnte); weiters anhand der von den beiden Arbeitgebern bestätigten Stundenplänen bzw. Aufzeichnungen seiner Anwesenheiten an welchen Orten und Bestätigungen der Anzahl und Zeitpunkte der Übernachtungen in Österreich (zur Feststellung, dass

ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich aufgrund zu geringer Aufenthaltstage eventuell nicht bestand).

Da der Bw. jedoch diesem Ersuchen nicht nachkam, ist davon auszugehen, dass eine Vorhaltsbeantwortung seinerseits nichts für sein Berufungsbegehren gebracht hätte und sieht die entscheidende Behörde die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich als bestätigt, zumal – woa. – es unglaublich ist, in Österreich zwei Dienstverpflichtungen nachzugehen und in diesem Zeitraum keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich zu haben, sondern täglich nach Deutschland zu fahren bzw. von Deutschland nach Österreich zu kommen.

Was das Berufungsvorbringen zu Art. 4 DBA-Deutschland-2000 anlangt, so ist dem entgegenzuhalten, dass im berufsgegenständlichen Fall nicht die Ansässigkeitsbestimmung des Art. 4 DBA-Deutschland-2000 geeignet ist, auf den berufsgegenständlichen Fall angewendet zu werden, sondern Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland-2000, aus dessen Abs. 1 jedoch eindeutig hervorgeht, dass Gehälter einer in einem Vertragstaat ansässigen Person (der Bw. in Deutschland) dann im anderen Staat (berufsgegenständlich Österreich) besteuert werden dürfen, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird (wie dies unbestritten beim Bw. in Österreich der Fall ist).

Es war in der Folge aufgrund des aktenkundigen Sachverhalts und der fehlenden Bestätigung der Sachverhalte lt. Berufungsvorbringen davon auszugehen, dass der Bw. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden

Linz, am 12. März 2010