



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. September 2005 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

- 1) Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist. Neben einer Rente der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezieht er (im Gegenzug für die Übertragung seines Geschäftsanteils an der X. Betriebsverwaltung Gesellschaft m.b.H. gemäß Notariatsakt vom 22. Dezember 1987) monatliche Rentenzahlungen von seinen beiden Kindern, die als sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988 qualifiziert wurden.
- 2) Der Bw. war mit seiner Ehegattin in A, H-Gasse (Österreich), wohnhaft. Mit Schreiben vom 14. Juli 1997 teilte sein steuerlicher Vertreter dem Finanzamt mit, dass der Bw. seit 1. Jänner 1997 seinen ordentlichen Wohnsitz in der Gemeinde B(Italien) in der Provinz Bozen habe. Seit diesem Stichtag sei er in Österreich nur mehr beschränkt einkommensteuerpflichtig. Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien seien nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (die Sozialversicherungsrente) in Österreich zu versteuern. Die sonstigen Einkünfte seien in Hinkunft der italienischen Steuer zu unterwerfen. Dem Schreiben war eine mit 4. Februar 1997 datierte Wohnsitzbescheinigung des Bürgermeisters der Gemeinde B(Italien) angeschlossen.

3) Im Bericht über eine im Jahr 2002 durchgeführte Außenprüfung hielt das Finanzamt fest, der Bw. besitze gemeinsam mit seiner Schwester ein Haus in A, H-Gasse (Österreich), mit insgesamt vier Wohnungen. Unter dieser Adresse hätten der Bw. und seine Ehegattin seit April 1975 ihren Hauptwohnsitz gemeldet. Die Sozialversicherungsrente wie auch die Rentenzahlungen des Sohnes gingen auf einem Konto des Bw. bei einer Bank in A ein. Der Hauptwohnsitz des Bw. verfüge über einen aufrechten Telefonanschluss, die Postzustellung erfolge „normal“ (ohne Nachsendeauftrag nach Italien). Alle diese Tatsachen sprächen nach Ansicht der Prüferin für eine unbeschränkte Steuerpflicht des Bw. in Österreich. Der steuerliche Vertreter des Bw. habe (unter Vorlage der Wohnsitzbescheinigung vom 4.2.1997) dagegen eingewendet, der Bw. lebe mit seiner Ehegattin seit Anfang 1997 in Italien, wo er auch einen Hauptwohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen habe. Der Aufforderung der Prüferin, die italienischen Steuerbescheide vorzulegen, sei er jedoch nicht nachgekommen. Auch sonst seien keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden. Die sonstigen Einkünfte (Leibrente) seien daher der inländischen Einkommensteuer zu unterziehen (Tz 11 des Prüfungsberichtes vom 21. August 2002 und Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Juli 2002).

Bei der Schlussbesprechung hatte der steuerliche Vertreter mitgeteilt, die Familie des Bw. stamme väterlicherseits aus dem B-Tal in Südtirol. Schon in den 50er-Jahren habe der Bw. dort mit dem Bau eines Privathauses begonnen; dies in der Absicht, das Haus später für eigene Wohnzwecke zu benutzen. 1997 sei er dauerhaft in sein Haus in Südtirol verzogen und habe „seinen bisherigen Mittelpunkt der Lebensinteressen in A aufgegeben und nach Italien verlegt“. Seine Ehegattin habe ihn begleitet.

4) Mit Ausfertigungsdatum 22. August 2002 ergingen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000, in denen neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Sozialversicherungsrente) nun auch sonstige Einkünfte (Leibrentenzahlungen) in die Bemessungsgrundlage der (inländischen) Einkommensteuer einbezogen wurden.

5) In der dagegen erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, es sei richtig, dass es der Bw. unterlassen habe, seine Wohnsitzänderung der (inländischen) Meldebehörde mitzuteilen. Das Finanzamt sei allerdings zeitgerecht davon in Kenntnis gesetzt worden, dass der Bw. seinen Hauptwohnsitz nach B(Italien) verlegt habe. Die behördliche Meldung sei bloß ein Indiz. Auch die Führung eines (inländischen) Bankkontos und die Aufrechterhaltung des Telefonanschlusses ließen nicht den Schluss zu, dass der „steuerliche Hauptwohnsitz“ des Bw. in Österreich liege. Was die Postzustellung angehe, sei ein dauerhafter Nachsendeauftrag nach Italien gar nicht möglich. Der Sohn des Bw. sei damit beauftragt, die Post regelmäßig an seinen Vater zu senden. Das Einfamilienhaus in B(Italien) werde seit dem Jahr 1997 vom Bw. und seiner Ehegattin ganzjährig bewohnt. Die

Finanzverwaltung habe sich mit den vorgebrachten Argumenten nicht auseinandergesetzt. Es wäre wohl ein Leichtes gewesen, „einen Vergleich der Betriebs-, Telefon- oder Stromkosten usw.“ anzufordern, woraus zu erkennen gewesen wäre, dass der Bw. die Wohnung in A kaum nutze.

Beantragt wurde, die angefochtenen Bescheide aufzuheben (Schreiben vom 23. September 2002).

6) Mit Datum 25. September 2002 wurde der inländische Wohnsitz des Bw. im Melderegister gelöscht. Die Eintragung des (Haupt-)Wohnsitzes seiner Ehegattin in A, H-Gasse (Österreich), blieb bestehen.

Mit Notariatsakt vom 28. Jänner 2003 hat der Bw. seine Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in A, H-Gasse (Österreich), verbunden mit dem Wohnungseigentum an den Wohnungen Top 3 (im ersten Obergeschoß) und Top 4 (im Dachgeschoß) an seine Tochter sowie die Miteigentumsanteile verbunden mit der Freizeiteinheit Top 1 im Keller an seinen Sohn im Schenkungsweg übertragen. Mit weiterem Notariatsakt vom 29. Jänner 2003 wurde dem Bw. und seiner Ehegattin das Optionsrecht eingeräumt, an den beiden Wohnungen Top 3 und Top 4 ein unentgeltliches Wohnungs-Gebrauchsrecht zu erwerben.

7) In einer Berufungsergänzung vom 12. Juni 2003 wurde unter anderem vorgebracht, das Finanzamt habe sich in keinem Zeitpunkt des Verfahrens konkret mit den Tatbestandsvoraussetzungen eines (inländischen) Wohnsitzes auseinandergesetzt oder dazu Erhebungen durchgeführt. Der Bw. habe im Jahr 1997 seine Privaträumlichkeiten in A geräumt und sei mit seinem gesamten Hausrat einschließlich der Möbel nach Südtirol verzogen. Im Gebäude in A, H-Gasse (Österreich), seien ihm bis zur Wohnsitzverlegung die Wohnung im ersten Obergeschoß sowie die Mansardenwohnung im zweiten Obergeschoß zur Verfügung gestanden, die er einheitlich als eine Wohnung genutzt habe. Nach der Übersiedlung sei die Wohnung leer gestanden. In den Jahren 1997/98 bis 2000 habe der Bw. diese Wohnung seiner Enkelin Christina Z. überlassen, die in A eine Schule besucht habe. Die Enkelin habe, meist gemeinsam mit einer Freundin, vorwiegend die Mansarde genutzt und die Wohnung mit eigenen Möbeln (überwiegend aus dem Elternhaus) ausgestattet. Somit seien dem Bw. in A keine bewohnbaren Räume mehr zur Verfügung gestanden, weil sie entweder tatsächlich nicht mehr für Wohnzwecke geeignet gewesen oder von einer anderen Person genutzt worden seien. Diese Umstände würden zB durch die Telefon- oder Stromrechnungen bestätigt. Abschließend werde darauf hingewiesen, dass die Ehegattin des Bw. ein Pflegefall sei und er schon aus diesem Grund keinen Wohnsitz in Österreich aufrechterhalten könne.

Dazu wurden die Beweisanträge gestellt, eine Besichtigung der Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), vorzunehmen, und die Enkelin des Bw., Frau Christina Z., als Zeugin zu befragen.

Mit weiterem Schreiben vom 24. Mai 2004 wurde eine Bestätigung des Steueramtes in Meran, Südtirol, vom 14. Mai 2004 vorgelegt, derzufolge der Bw. „ordnungsgemäß die Steuererklärungen für die Steuerjahre 1997 bis 2002 eingereicht und die entsprechenden Steuern eingezahlt“ habe. Für die Steuerjahre 1997 bis 2000 habe er eine „einfache Ergänzerklärung im Sinne des Art. 8 des Gesetzes Nr. 289 vom 27.12.2002“ abgegeben.

8) Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 28. Mai 2004 wurde der Bw. ersucht, an Hand der italienischen Steuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 nachzuweisen, dass die Rentenzahlungen in diesen Jahren in Italien versteuert wurden, und eine Ansässigkeitsbescheinigung der italienischen Steuerbehörde für den genannten Zeitraum vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10. August 2004 übermittelte der Bw. ein Schreiben des Steueramtes Meran, in dem „nach Einsichtnahme in die vom Antragsteller zusätzlich vorgelegten Unterlagen“ bestätigt wurde, dass der Bw. bezüglich der Versorgungsrente die im einzelnen angeführten Rentenzahlungen (Jahresbeträge) 1997 bis 2000 erklärt habe („einfache Ergänzerklärung - Art. 8 des Gesetzes Nr. 289 vom 27.12.2002“).

9) Am 28. September 2004 erließ das Finanzamt stattgebende Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000, in denen keine sonstigen Einkünfte mehr angesetzt wurden.

10) Diese Berufungsvorentscheidungen wurden mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid (mit Ausfertigungsdatum 26. September 2005) gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit Berufungsvorentscheidungen vom 7. Oktober 2005 wurde die Berufung gegen die Bescheide vom 22. August 2002 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 als unbegründet abgewiesen.

In den Bescheidbegründungen ging das Finanzamt davon aus, dass der Bw. in den Streitjahren in Österreich ansässig gewesen sei („Meldung als Hauptwohnsitz, Meldung bei der Sozialversicherungsanstalt, persönlicher Mittelpunkt“). In den abweislichen Berufungsvorentscheidungen führte das Finanzamt dazu aus, im Haus in A, H-Gasse (Österreich), sei dem Bw. und seiner Ehegattin ein großzügig bemessener, offensichtlich exklusiver Wohnraum mit Schwimmbad und Sauna zur Verfügung gestanden. Auch sei der „engste Familienkreis“ des Bw. in unmittelbarer Nähe wohnhaft. Der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft sei erst im Jahr 2003 ein Wohnsitzwechsel nach Südtirol gemeldet worden. Vorher sei gegenüber der Sozialversicherungsanstalt erklärt worden, dass in Österreich ein Hauptwohnsitz vorliege. Somit sei die Sozialversicherungsrente in Österreich versteuert worden, der Bw. sei in Österreich krankenversichert gewesen. Medizinische Leistungen in

Italien wären diesfalls nur mittels eines Urlaubskrankenscheines oder unter Einreichung der Arztrechnungen möglich gewesen, wobei bei fortlaufender Ausstellung von Urlaubskrankenscheinen oder Einreichung italienischer Arztrechnungen des Bw. und seiner (laut Schreiben vom 12. Juni 2003 pflegebedürftigen) Ehegattin bei der Sozialversicherungsanstalt wohl der inländische Wohnsitz angezweifelt worden wäre. Daraus könne abgeleitet werden, dass „medizinische bzw. lebensnotwendige Maßnahmen in Österreich durchgeführt“ worden seien. Aus dem Zusammenhang ergebe sich, dass im Streitzeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen eindeutig Österreich zugeordnet werden müsse.

11) Mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 wurde gegen den Aufhebungsbescheid Berufung erhoben, die sich gegen die Annahme der Behörde, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. wäre in Österreich gelegen, und das daraus abgeleitete Besteuerungsrecht an den Rentenzahlungen richtet. Gleichzeitig wurden Vorlageanträge gegen die (abweislichen) Berufungsvorentscheidungen vom 7. Oktober 2005 eingebracht. In einem weiteren Schreiben vom 31. Jänner 2006 wurde zum Sachverhalt ergänzend ausgeführt, das Haus in A, H-Gasse (Österreich), werde nur mehr von Frau Margarete X., der Schwester des Bw., bewohnt. Das von der Behörde erwähnte Schwimmbad und die Sauna, die sich im allgemeinen Bereich des Hauses befänden, seien nicht mehr in Betrieb, der Bereich des Schwimmbades werde derzeit zu einer Wohnung umgebaut. Die ehemals vom Bw. und seiner Ehegattin genutzte Wohnung sei mangels Möblierung nicht benutzbar. Folgende Beweismittel würden angeboten bzw. nach Einlangen nachgereicht:

- durchgehende Kalenderaufzeichnungen des Bw. mit Eintragungen über Aufenthaltsort und Vermerken zum Wetter am jeweiligen Tag;
- Strom- und Gasrechnungen aus der Zeit von 1997 bis 2000, aus denen auf die Nichtbenützung der Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), geschlossen werden könne;
- Fotografien des Hauses in B(Italien);
- Stellungnahme des Bürgermeisters der Gemeinde B(Italien) über die Aufenthaltsdauer des Bw. und seiner Ehegattin seit 1997;
- Befragung der Schwester des Bw. als einzige Bewohnerin des Hauses in A, H-Gasse (Österreich), sowie eines Nachbarn über den gewöhnlichen Aufenthalt des Bw. und seiner Ehegattin.

Von den im Schreiben vom 12. Juni 2003 gestellten Beweisanträgen habe die Behörde keinen Gebrauch gemacht. Der Bw. habe das Zentrum seines häuslichen Lebens seit 1997 in B(Italien) eingerichtet. Die Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), sei für den Bw. keine ständige Wohnstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 1 des maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommens. Entgegen der Auffassung der Behörde lägen auch keine Umstände vor, die einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich begründen oder jenen in Italien in Zweifel ziehen könnten: Gegen Ende der Achtziger-Jahre habe der Bw. seine betriebliche Tätigkeit

eingestellt und das Vermögen seinen Kindern übergeben. Zum Zeitpunkt des Umzugs nach Italien seien seine Kinder bereits großjährig gewesen und hätten eigene Familien gegründet. Der Bw. habe für die Zeit seiner Pensionierung in der Heimat seines Vaters ein für ihn standesgemäßes Haus errichtet und sei schließlich mit seiner Ehegattin dorthin gezogen. In Österreich halte sich der Bw. nur zu Besuchszwecken auf, und dies im Hinblick auf sein fortgeschrittenes Alter in den Räumlichkeiten seiner Kinder. Nach Auffassung der italienischen Finanzverwaltung sei der Bw. in Italien ansässig. Falls dieser Ansicht nicht gefolgt werde, sei ein Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien einzuleiten. Die Bescheidaufhebung sei zwar innerhalb der gesetzlichen Frist, allerdings „nicht unter Beachtung des maßgeblichen Sachverhaltes und der in der Begründung der Berufung vom 23.9.2002 angebotenen Nachweise“ erfolgt.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2006 wurde eine mit 1.2.2006 datierte Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde B(Italien) übermittelt, wonach der Bw., den der Bürgermeister persönlich kenne und zu dem er das ganze Jahr über freundschaftliche Kontakte pflege, seit 1.1.1997 seinen meldeamtlichen Wohnsitz in der Gemeinde B(Italien) habe und diesen „ständig ausübe“. Weiters wurde ausgeführt, der Bürgermeister der Gemeinde B(Italien) sei auch bereit, telefonisch weitere Auskünfte zum ständigen Aufenthaltsort des Bw. zu geben. Der Bw. halte sich seit 1997 nur mehr zu Besuchszwecken in Österreich auf, und dies ausnahmslos bei seinen Kindern. Die Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), habe er seit seinem Wegzug nach Italien nicht mehr benützt; für die Pflege seiner Ehegattin wäre diese Wohnung auch gar nicht eingerichtet. Der ständige Aufenthalt in Italien sei weiters aus Kalendereintragungen des Bw. ersichtlich. Danach habe sich der Bw. im Zeitraum von 1997 bis 2001 insgesamt 1.544 Tage in Italien und 282 Tage in Österreich aufgehalten. Die Aufenthaltstage in Österreich seien nicht zusammenhängend gewesen. In der Regel sei der Bw. nur jeweils zwei bis drei Tage in Österreich gewesen, manchmal auch nur einen Tag, um die erforderlichen Medikamente für seine Ehegattin zu besorgen. Die Ehegattin des Bw. wohne bei ihm in Italien. Für ihre Pflege beschäftige der Bw. häusliches Pflegepersonal. Ausnahmsweise wohne die Ehegattin des Bw. bei der Tochter, die, wenn es ihr möglich sei, so den Bw. in der Pflege entlaste; auch wenn sich die Ehegattin des Bw. auf Grund medizinischer Erfordernisse in Österreich aufhalte, wohne sie bei der Tochter. Die Ehegattin des Bw. leide unter anderem an Alzheimer und sei schwer geh- und sehbehindert. Das Haus in B(Italien) sei im Jahr 1967 fertig gestellt worden. Vor der Pensionierung sei es vom Bw. und seiner Ehegattin meist bloß während der Weihnachtsfeiertage benützt worden. Seit seinem Pensionsantritt habe sich der Bw. vermehrt in B(Italien) aufgehalten, schließlich habe er 1997 endgültig seinen Wohnsitz dorthin verlegt. Das Haus sei immer schon als Ort gedacht

gewesen, an den sich der Bw. in der Pension zurückziehe. Eine Besichtigung dieses Hauses werde angeboten, ebenso die Befragung von Personen über den ständigen Aufenthalt des Bw.

Mit weiterem Schreiben vom 9. Februar 2006 wurden ein Foto des Hauses in B(Italien), Kopien der Baubewilligung und der Baupläne sowie (beispielhaft) Kopien von Kalendereintragungen für 1995 und 1999 vorgelegt. Danach habe der Bw. die Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), schon im Jahr 1995 nur mehr an wenigen Tagen benützt. Im Jahr 1999 habe er sich vom 3. bis zum 4. Mai und vom 12. bis zum 15. Dezember in dieser Wohnung aufgehalten. Die restlichen Aufenthalte in A beträfen solche in der Klinik bzw. handle es sich um einzelne Aufenthaltstage (ohne Übernachtung) für private Besorgungen. Alle anderen Aufenthaltszeiten in Österreich habe der Bw. in C(Österreich) verbracht. Die restliche Zeit habe er sich, wie in allen anderen Jahren auch, in B(Italien), in Abano oder am Gardasee aufgehalten. Der Bw. stehe auch für persönliche Auskünfte zur Verfügung.

Mit Schreiben vom 1. März 2006 wurden schließlich noch Kopien der Stromabrechnungen für die Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), für Zeiträume vom 12. August 1996 bis zum 28. August 2000 übermittelt.

12) Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2007 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 26. September 2005 als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus, im Aufhebungsbescheid sei als erwiesen angesehen worden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. in den Streitjahren in Österreich gelegen sei. Der Bw. habe weder der Meldebehörde noch der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft eine Verlegung des Wohnsitzes nach Italien bekanntgegeben. Offensichtlich habe der Bw. die behauptete Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auch der italienischen Finanzbehörde nicht mitgeteilt. Zwar sei die Sozialversicherungsrente nach Art. 21 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien „nach wie vor“ in Österreich steuerpflichtig; Art. 23 dieses Abkommens schreibe jedoch das Anrechnungsverfahren fest, sodass die italienische Steuerbehörde „das Recht der eigenen Steuerberechnung“ gehabt hätte. Die privaten Rentenzahlungen der Jahre 1997 bis 2000 seien in Italien mittels einer „einfachen Ergänzungserklärung“ offensichtlich rückwirkend versteuert worden. Das Haus in B(Italien) mit einer Wohnfläche von ca. 120 m<sup>2</sup> werde sowohl in den Planunterlagen als auch in der Baubewilligung als Ferienhaus bezeichnet. Zudem dürfte es sich „in einer Hanglage etwas abseits“ befinden, eine Zufahrtsmöglichkeit sei auf dem vorgelegten Foto nicht zu erkennen. Demgegenüber seien dem Bw. in der in einem exklusiven Wohnviertel gelegenen Villa in A eine Vierzimmerwohnung im Obergeschoß mit ca. 87 m<sup>2</sup> samt Gartenanteil, eine Zweizimmerwohnung mit Balkon im Dachgeschoß mit ca. 65 m<sup>2</sup> und eine Freizeiteinrichtung im Keller (bestehend aus Schwimmbecken, Sauna, zwei Aufenthaltsräumen und WC) mit ca.

102 m<sup>2</sup> zur Verfügung gestanden. Nach den Berufungsangaben sei die Wohnung in A im Jahr 1997 zur Gänze geräumt worden; im Schreiben vom 9.2.2006 habe der Bw. jedoch erklärt, dass er sich im Jahr 1999 noch zwei bzw. vier Tage in dieser Wohnung aufgehalten habe. Die Aussagekraft der übermittelten Stromrechnungen sei schwer einzuschätzen. Rechnungen über den Stromverbrauch des Hauses in B(Italien), die einen Vergleichswert ergeben hätten, seien nicht vorgelegt worden. Die privaten Aufzeichnungen des Bw. (Kalenderblätter), die teilweise Angaben zu den Aufenthaltsorten und zum Wetter enthielten, seien für die Behörde nicht verifizierbar. Aus der Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde B(Italien) gehe nicht hervor, ob sich der Bw. dort schon seit 1997 ständig aufhalte; diese Bestätigung besage auch nichts über den Aufenthaltsort seiner Ehegattin. Die Ehegattin des Bw. sei immer noch an der Adresse A, H-Gasse (Österreich), gemeldet. Die Behörde könne die Schilderungen des Bw. vor allem deshalb nicht nachvollziehen, „weil man eine Frau, die ständige Pflege und medizinische Versorgung benötigt, die sie offenbar immer in Österreich in Anspruch genommen hat und nimmt, nicht unbedingt in einem Ferienhaus, das einige Autostunden von Österreich entfernt ist, unterbringen würde; noch dazu, wenn dieses Ferienhaus – offenbar – etwas abseits liegt“. Beweise seien nicht vorgelegt worden. Die Behauptung, der Bw. habe für die Pflege seiner Frau Personal angestellt, sei nicht durch Vorlage entsprechender Verträge oder Nachweis von Lohnzahlungen untermauert worden. Es sei durchaus möglich, dass sich der Bw. im Streitzeitraum teilweise in seinem Haus in B(Italien) aufgehalten habe. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Abgabepflichtigen liege üblicherweise dort, wo seine Ehefrau und die Kinder seien. Der Bw. habe mit den vorgelegten Unterlagen nicht beweisen und auch nicht glaubhaft machen können, dass er seit 1.1.1997 in Italien ansässig sei. Selbst im Falle der „Nichtansässigkeit“ in Österreich ergebe sich das Besteuerungsrecht für die vorliegende betriebliche Versorgungsrente aus Art. 7 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien, der auch auf Bezüge aus einem ehemaligen Betrieb anwendbar sei.

13) Im Vorlageantrag wendete der Bw. dagegen ein, die Behörde stütze ihre Entscheidung auf Indizien, die für die Frage der Ansässigkeit nicht entscheidend seien. So hätten öffentlichrechtliche Meldeverpflichtungen lediglich Indizwirkung im Zusammenhang mit anderen Umständen. Im Berufungsfall hätten jedoch alle anderen Umstände gemäß den vorgelegten Unterlagen auf die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes hingewiesen. Die Behörde habe dem Bw. keine Gelegenheit gegeben, zu den in der Berufungsvorentscheidung neu angeführten Umständen Stellung zu nehmen. Die Ausführungen betreffend Fehlen einer Zufahrtsmöglichkeit zum Haus in B(Italien) seien auch insoweit unverständlich, als die Behörde dem Beweisantrag des Bw., eine Besichtigung vorzunehmen, nicht nachgekommen sei. Nachweise über den Stromverbrauch des Hauses in B(Italien) habe die Behörde nicht angefordert. Was die Tagesaufzeichnungen des Bw. angehe, so fehle eine konkrete

Begründung, warum diese Aufzeichnungen keine Beweiskraft haben sollten. Hinsichtlich der Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde B(Italien) sei angeboten worden, diese durch mündliche Auskünfte zu erhärten. Auch dieses Beweisanbot habe die Behörde nicht angenommen. Weiters sei dem Bw. bisher nicht vorgehalten worden, dass die Behörde die Ansässigkeit in Italien wegen der Pflegebedürftigkeit seiner Ehegattin in Zweifel ziehe. Die in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen, noch fehlenden Nachweise würden nachgereicht (Schreiben vom 23. März 2003).

Mit Schreiben vom 29. Juni 2007 ergänzte der Bw. sein Vorbringen schließlich noch wie folgt: Im Jahr 1997 sei der Bw. bereits 72 Jahre alt gewesen. In dieser Lebensphase habe ein Wohnhaus mit 120 m<sup>2</sup> für den Zweipersonenhaushalt ausreichend Platz geboten. Aus dem Begriff „Ferienhaus“ könne nicht abgeleitet werden, dass das Haus in B(Italien) für einen dauerhaften Wohnsitz nicht geeignet sei. Zum Zeitpunkt der Errichtung sei der Bw. in Österreich voll in das Erwerbsleben eingebunden gewesen, die Verwendung des Begriffes „Ferienhaus“ sei damals daher verständlich gewesen. Die beige geschlossene Bilderserie solle einen Einblick in die Ausstattung des Hauses bieten. Es handle sich um ein vollwertiges, dauerhaft zum Wohnen geeignetes Einfamilienhaus, das im fraglichen Zeitraum räumlich den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. bilden konnte bzw. unverändert auch tatsächlich bilde. Was die von der Behörde nicht näher hinterfragte Zufahrtsmöglichkeit betreffe, werde auf die weiters angeschlossenen Fotos verwiesen. Darauf sei jene Gondelbahn abgebildet, welche das Haus beginnend vom Ende der Pkw-Zufahrt bzw. einer Garage bis direkt zur Eingangstür erschließe und acht Personen Platz biete. Sofern die Behörde mit ihren Ausführungen zu den Wohnräumlichkeiten in A, H-Gasse (Österreich), und dem Hinweis auf eine gelegentliche Nutzung durch den Bw. auch im Zeitraum nach 1997 begründen wolle, dass diese Wohnung benutzbar gewesen sei, habe dies für die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen keine Bedeutung. Die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestünden nachweislich nicht in Österreich, sondern in Italien, was sich schon aus der konkreten Aufenthaltsdauer ableiten lasse. Hätte sich die Behörde vor Ort ein Bild über den baulichen Zustand und die Ausstattung der Räumlichkeiten gemacht, wäre für sie erkennbar gewesen, wie lange diese nicht mehr bewohnt worden seien. Die Ehegattin sei vom Bw. an dem von ihm ausgewählten Alterswohnsitz in B(Italien) betreut worden. Ihr Aufenthalt in B(Italien) sei für Heilbehandlungen und Operationen unterbrochen worden, was zu keiner Änderung des grundsätzlichen Aufenthaltsortes und Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bw. geführt habe. Da im Hinblick auf die gesetzlich geregelten Ruhebezüge und den vertraglich geregelten Rentenanspruch keinerlei wirtschaftliche Bindungen zu Österreich bestünden, sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen anhand der tatsächlichen Aufenthaltsdauer zu bestimmen. Im Streitzeitraum habe sich der Bw. ausschließlich in Italien aufgehalten

und diesen Aufenthalt nur für Besuchszwecke unterbrochen. Angeschlossen sei weiters eine Bankbestätigung über die mittels Abbuchungsauftrag von einem Konto bei der Raiffeisenkasse B(Italien) bezahlten Stromrechnungen der Jahre 1997 bis 2000 für das Haus in B(Italien); für das Jahr 1997 sei daraus ein besonders hoher Stromverbrauch ersichtlich. Der Strom diene nur der Beleuchtung des Hauses; das Haus sei mit einer Zentralheizung ausgestattet, gekocht werde mit Gas. Was die Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde B(Italien) angehe, hätte die Behörde jederzeit die Möglichkeit gehabt, allfällige erforderliche Präzisierungen durch mündliche Befragung des Bürgermeisters einzuholen. Dass sich die Ehegattin des Bw. tatsächlich im Haus in B(Italien) aufgehalten habe, werde durch ein Foto aus dem Jahr 1996 nachgewiesen. Weitere Fotos zeigten die Ehegattin des Bw. zum gegenwärtigen Zeitpunkt im Wohnheim in D, Südtirol, wo sie der Bw. täglich besuche. Wie bereits ausgeführt, habe der Bw. seine Ehegattin im Wohnhaus in B(Italien) betreut. Dabei sei er von seiner in C(Österreich) wohnhaften Tochter unterstützt worden. Um sich von der Dauerbelastung der Pflege wieder erholen zu können, habe der Bw. seine Ehegattin zur Tochter nach C(Österreich) gebracht. Diese Aufenthalte in C(Österreich) seien mit den erforderlichen Behandlungen abgestimmt worden, womit es möglich gewesen sei, der Ehegattin des Bw. die gewohnte medizinische Behandlung in Österreich zukommen zu lassen. Mit Fortschreiten der Krankheit habe der Bw. die Pflege seiner Ehegattin in Italien nicht mehr allein abwickeln können. Daher habe er im Jahr 2004 professionelle Hilfe durch eine Pflegeagentur in Anspruch genommen. Der Vertrag liege bei. Damit werde deutlich, dass der Bw. seine Ehegattin auch in der Zeit der intensivsten Pflegeanforderung mit Unterstützung durch eine Pflegehilfe in seinem Haus in B(Italien) betreut habe. Warum dies in der Zeit davor nicht möglich gewesen sein solle, begründe die Behörde nicht näher. Angeboten werde auch, die Tagebuchaufzeichnungen des Bw. im Original vorzulegen. Die in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene rechtliche Beurteilung der „Versorgungsrente“ sei nicht korrekt: Die Rente sei Gegenleistung für die Übertragung von GmbH-Anteilen, die der Bw. in seinem steuerlichen Privatvermögen gehalten habe. Es lägen daher keine nachträglichen betrieblichen Einkünfte vor. Im Hinblick auf den Gegenleistungscharakter sei die Rente vorrangig nach Art.13 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien zu beurteilen. Das Besteuerungsrecht stehe Italien zu (Art. 13 Abs. 3 des Abkommens). Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens sei auch allgemein die Frage zu klären, ob die Ruhebezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung in Österreich besteuert werden dürften. Nach begründeten Literaturmeinungen seien die Besteuerungsrechte an derartigen Rentenbezügen nach Art. 21 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien zu bestimmen. Danach würde der Bw. mit sämtlichen Einkünften nicht mehr der österreichischen Besteuerung unterliegen.

Dem Schreiben vom 29. Juni 2007 waren die erwähnten Fotos und die angeführten Schriftstücke angeschlossen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1) Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung durch das AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Abs. 2).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend (Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Rz 10 zu § 299). Die Aufhebung setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; daraus folgt, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt geklärt sein muss. Dies ergibt sich auch aus § 299 Abs. 2 BAO, wonach der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist. Eine Aufhebung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, etwa wegen fehlender bzw. unzureichender Sachverhaltsfeststellungen (vgl. § 299 Abs. 1 lit. c BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002), ist nicht mehr zulässig (siehe dazu Ritz, aaO, Rz 13 zu § 299).

2) Dem angefochtenen Aufhebungsbescheid ging ein Berufungsverfahren voran, in dem das (inländische) Besteuerungsrecht an den auf Grund des Notariatsaktes vom 22. Dezember 1987 erbrachten Rentenzahlungen strittig war: Nach der Aktenlage hatte der Bw. bis zum Jahr 1979 als Einzelunternehmer ein Bauunternehmen in A sowie einen Hotelbetrieb in C(Österreich) geführt. Mit Sacheinlagevertrag vom 25. September 1979 brachte der Bw. seine beiden Einzelgewerbebetriebe in die X. Betriebsverwaltung Gesellschaft m.b.H. ein. Seither übte er keine gewerbliche Tätigkeit mehr aus. Bis 1987 erzielte der Bw. noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, seit 1986 bezieht er eine Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Mit Notariatsakt vom 22. Dezember 1987 trat der Bw. seinen Geschäftsanteil an der X. Betriebsverwaltung Gesellschaft m.b.H., an der er zu 72 % beteiligt war, an seine Kinder gegen eine monatlich zu leistende Leibrente ab. Der mit Notariatsakt vom 22. Dezember 1987 übertragene Geschäftsanteil (an der X. Betriebsverwaltung Gesellschaft m.b.H.) stellte nach der Aktenlage steuerlich Privatvermögen des Bw. dar. Der erstmals in der Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2007 vertretenen Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Leibrentenzahlungen aus einem ehemaligen Betrieb stammten und deshalb die abkommensrechtlichen Zuteilungsregeln für Unternehmensgewinne anzuwenden seien (vgl. Art. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 125/1985, im folgenden kurz DBA-Italien), kann daher nicht gefolgt werden.

3) Im Notariatsakt vom 22. Dezember 1987 ist von einer von den Kindern des Bw. zu leistenden „Versorgungsrente“ die Rede. Wie der Bw. im Schreiben vom 29. Juni 2007 ausführte, habe der Rentenbarwert zwischen 50 % und 75 % des Verkehrswertes des übertragenen Geschäftsanteils betragen. Danach würde die Leibrente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Vermögen darstellen (Hinweis auf VwGH 26.1.1999, 98/14/0045; siehe auch die EB zum StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, abgedruckt etwa bei Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 31 zu § 29). Da im Falle einer Beteiligungsveräußerung gegen Rente der Einkunftstatbestand des § 31 EStG jenem des § 29 Z 1 EStG vorgeht (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG § 29 Rz 27), wäre auch bei beschränkter Einkommensteuerpflicht des Bw. ein Steuertatbestand des inländischen Einkommensteuerrechtes erfüllt (§ 98 Z 8 EStG). Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen kam das Besteuerungsrecht an den Leibrentenzahlungen in jedem Fall dem Ansässigkeitsstaat zu (Art. 13 Abs. 3 bzw. subsidiär Art. 21 Abs. 1 DBA-Italien). Zur Entscheidung der Streitfrage, ob die Leibrentenzahlungen der (inländischen) Besteuerung unterlagen, kam es somit wesentlich darauf an, wo der Bw. in den Streitjahren ansässig war.

4) Zur Bestimmung der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen enthält Art. 4 DBA-Italien folgende Regeln:

*(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist ...*

*(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:*

*a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*

*b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat; oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.*

*c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.*

*d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln...*

5) Die im Juli 1997 erfolgte Mitteilung, dass der Bw. seit 1. Jänner 1997 seinen ordentlichen Wohnsitz in B(Italien) habe und in Österreich nur mehr beschränkt einkommensteuerpflichtig sei (demnach seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben hätte; § 1 Abs. 3 EStG 1988), wurde vom Finanzamt nach der Aktenlage zunächst ungeprüft zur Kenntnis genommen. Bei der Außenprüfung im Sommer 2002 wurde festgestellt, dass der Bw. und seine Ehegattin nach wie vor unter der Adresse A, H-Gasse (Österreich), polizeilich gemeldet waren, die Wohnung einen aufrechten Telefonanschluss hatte und dem Bw. unter dieser Anschrift auch Poststücke zugestellt werden konnten; weiters, dass der Bw. über ein inländisches Bankkonto verfügte, auf dem die Rentenzahlungen des Sohnes wie auch die Sozialversicherungsrente eingingen, und der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft keine Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland mitgeteilt worden war. Obwohl der steuerliche Vertreter des Bw. schon während der Außenprüfung eingewendet hatte, dass der Bw. mit seiner Ehegattin seit Beginn des Jahres 1997 in seinem Haus in B(Italien) lebe und auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Italien liege, erfolgten keine weiteren Ermittlungen. Im anschließenden Berufungsverfahren brachte der Bw. vor, dass er die Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), im Jahr 1997 geräumt habe und sich seither nur mehr zu Besuchszwecken in Österreich aufhalte. Seine pflegebedürftige Ehegattin habe der Bw. selbst in seinem Haus in Südtirol betreut, vorübergehend habe sie (zur Entlastung des Bw.) bei der Tochter in C(Österreich) gewohnt. Auch zu diesem ergänzenden Sachverhaltsvorbringen wurden keine Beweise aufgenommen, obwohl der Bw. Beweisanträge gestellt hatte (Schreiben vom 12. Juni 2003). Die im Prüfungsbericht festgehaltenen Umstände sind Indizien, die für sich allein keine abschließende Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bw. bzw. der vorrangig zu klärenden Frage, ob die Wohnung in A, H-Gasse (Österreich), in den Streitjahren noch eine „ständige Wohnstätte“ des Bw. im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit. a erster Satz DBA-Italien darstellte, zulassen. Das Vorbringen des Bw., dass die Wohnung (bereits im Jahr 1997) geräumt worden sei, durfte auf Grund der angeführten, dagegen sprechenden Indizien nicht schon als unglaublich abgetan werden, ohne weitere - vom Bw. auch angebotene - Beweise aufzunehmen. So hätte durch eine Besichtigung festgestellt werden können, ob die Wohnung noch dem Lebensstandard des Bw. entsprechend oder allenfalls nur mehr notdürftig eingerichtet war und ob es (zB durch das Vorhandensein von Gegenständen des persönlichen Gebrauchs) Anzeichen für eine Nutzung durch den Bw. gab. Zwar wäre auf Grund einer im Nachhinein vorgenommenen Besichtigung noch nicht erwiesen, dass die vom Bw. behauptete „Räumung“ der Wohnung gegebenenfalls schon zu Beginn des Jahres 1997 stattfand. Dazu wie auch zur Frage des überwiegenden Aufenthalts des Bw. und seiner Ehegattin hätte sich jedoch die Befragung von Auskunftspersonen (etwa der Kinder des Bw., seiner Schwester Margarete X. sowie der Enkelin Christina Z., aber auch der Nachbarn) angeboten. Vom

Finanzamt wurden weiters keinerlei Auskünfte betreffend das Haus in B(Italien) eingeholt. Auch wurde der Bw. nie persönlich zu seinen Lebensumständen befragt. Wenn das Finanzamt - wie in der Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2007 zusammengefasst zum Ausdruck kommt - wegen der Pflegebedürftigkeit der Ehegattin des Bw. und der Inanspruchnahme medizinischer Behandlungen in Österreich daran zweifelte, dass das Ehepaar tatsächlich auf Dauer das Zentrum des häuslichen Lebens in B(Italien) eingerichtet hatte, durfte jedoch auf Sachverhaltsfeststellungen zu den Wohnverhältnissen in B(Italien) einerseits und jenen im Inland andererseits sowie zur jeweiligen Aufenthaltsdauer nicht verzichtet werden. Im Laufe des Verfahrens hat der Bw. dazu weitere Beweisanbote eingebracht.

6) Schon bei der Außenprüfung und nochmals im Berufungsverfahren wurde der Bw. aufgefordert, die Besteuerung der Renteneinkünfte in Italien (durch Vorlage der italienischen Steuerbescheide) nachzuweisen. Nach Vorlage der Bestätigung des Steueramtes in Meran, wonach der Bw. die in den Jahren 1997 bis 2000 bezogene „Versorgungsrente“ erklärt habe („einfache Ergänzungserklärung im Sinne des Art. 8 des Gesetzes Nr. 289 vom 27.12.2002“), ergingen die stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2004. Ohne dass in der Zwischenzeit weitere Sachverhaltsfeststellungen getroffen worden wären, vertrat das Finanzamt im Aufhebungsbescheid vom 26. September 2005 hingegen die Auffassung, dass der Bw. in den genannten Jahren in Österreich ansässig war und demzufolge die Renteneinkünfte ausschließlich der österreichischen Einkommensbesteuerung unterlagen. Allein auf Grund der aktenkundigen Indizien stand jedoch nicht fest, dass der Bw. in den Streitjahren eine ständige Wohnstätte und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Inland hatte und die Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2004 insoweit, als darin von der Besteuerung der Leibrentenzahlungen Abstand genommen wurde, rechtswidrig waren.

7) In den (mit dem angefochtenen Bescheid aufgehobenen) Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2004 wurden (nur) die Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung angesetzt und die Einkommensteuer (nach Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer) jeweils mit null Euro festgesetzt. Zwar ist der Spruch dieser Bescheide insofern nicht richtig, als eine Veranlagung zur Einkommensteuer überhaupt zu unterbleiben hat, wenn der Abgabepflichtige keine im Inland steuerpflichtigen oder lediglich lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezieht (und keinen Antrag auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 bzw. § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stellt). Da die festgesetzte Einkommensteuer nach Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer jeweils null Euro betrug, ergaben sich dadurch aber keinerlei steuerliche Auswirkungen. Die Gestaltung des Spruches dieser Berufungsvorentscheidungen erforderte für sich allein daher keine Maßnahme nach § 299 BAO. Die vom Bw. im Schreiben vom 29. Juni 2007 angesprochene Frage des (inländischen) Besteuerungsrechtes an der Sozialversicherungsrente

wäre - ohne Vorliegen anderer, im Inland steuerpflichtiger Einkünfte - nicht im Veranlagungsverfahren zu klären.

8) Der Aufhebungsbescheid vom 26. September 2005 erwies sich somit als rechtswidrig und war aufzuheben. Gemäß § 299 Abs. 3 BAO traten die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 dadurch in die Lage zurück, in der sie sich vor Ergehen dieses Bescheides befunden haben; die Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2004 gehören wieder dem Rechtsbestand an.

Innsbruck, am 10. Juli 2008

Ergeht auch an: Finanzamt Innsbruck als Amtspartei