



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Juni 2008 betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2008, ersetzt durch den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Juli 2008 betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2008, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 10. Juli 2008 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war bis Ende des Schuljahres 2007/2008 in B. in der Schweiz als Lehrer beschäftigt. Seinen Hauptwohnsitz hatte er in Bl., wo er mit seiner Ehefrau und seinen beiden minderjährigen Töchtern (Jahrgang 1994 und 1997) in einer 100m² großen Wohnung wohnte. Seine Einkünfte des Jahres 2007 unterlagen in Österreich der Einkommensteuer.

Mit dem Schuljahr 2008/2009 trat er eine neue Lehrstelle am LA in Z. im Kanton Graubünden in der Schweiz an.

Mit Bescheid vom 10. Juni 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2008 auf der Basis der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 5.888,82 € und um 4% erhöht zunächst mit 6.124,37 € fest, änderte diesen Vorauszahlungsbetrag aber mit einem neuen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2008

vom 10. Juli 2008 entsprechend der mit Einkommensteuerbescheid 2007 neu festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2007 auf 3.804,50 € ab.

Gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 10. Juni 2008 erhab der Berufungswerber mit Schreiben vom 3. Juli 2008 und Ergänzungsschreiben vom 8. Juli 2008 Berufung. Zur Begründung gab er an, ab dem 1. August 2008 in Österreich nicht mehr steuerpflichtig zu sein.

Er habe seinen Hauptwohnsitz in Bl. abgemeldet. Sein neuer Wohnsitz und Lebensmittelpunkt sei in P. in der Schweiz, Kanton Graubünden. Dort habe er im Juni 2008 eine Wohnung gekauft. Er habe die Absicht, in der Schweiz zu bleiben und eventuell auch Schweizer Staatsbürger zu werden. Seine Frau bewohne weiter mit ihren beiden Töchtern die Wohnung in Bl.. Er lebe nun von seiner Frau getrennt und überweise ihr monatlich 60% des Gehalts. Die Kinder könnten ihn regelmäßig in P. besuchen. Sollten sie in 1 bis 4 Jahren tatsächlich bei ihm wohnen wollen, sei dies auch kein Problem, sie könnten dann in der Schule wohnen oder er kaufe eine weitere Wohnung. Es wäre einfach gewesen, dem Familienwohnsitz in die Schweiz zu verlegen. Aber seine Interessen und die seiner Frau lägen zu weit voneinander entfernt, weshalb sie sich für zwei verschiedene Lebensmittelpunkte entscheiden hätten. Es sei daher die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2008 entsprechend anzupassen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2008 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus:

Gemäß Art. 4 DBA-Schweiz gelte eine Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine eigenständige Wohnung verfüge. Verfüge sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gelte sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Mangels einer abkommensrechtlichen Definition des Begriffes „ständige Wohnstätte“ sei dieser nach innerstaatlichem Recht auszulegen, wobei eine Auslegung in Anlehnung an den Begriff des Wohnsitzes in § 26 BAO sachgerecht sei. Gemäß dieser Bestimmung habe jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehabe unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde.

Nach der Rechtsprechung hätten Ehepartner einen sogenannten „abgeleiteten“ Wohnsitz, d.h. der eine Ehepartner habe am Wohnsitz des anderen auch seinen eigenen Wohnsitz, was sich aus dem familienrechtlichen Anspruch und der Verpflichtung zur gemeinsamen Wohnsitznahme ergebe (gem. § 90 ABGB bestehe die Verpflichtung zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, insb. zum gemeinsamen Wohnen).

Für das Finanzamt bestehe kein Zweifel, dass der Wohnsitz in Bl. zumindest zeitweise anlässlich von Inlandsaufenthalten (zB an Feiertagen, an Wochenenden, im Urlaub oder aus

sonstigen Anlässen) auch tatsächlich weiter benutzt werde (laut eigenen Angaben fahre der Berufungswerber in Hinkunft nur selten nach Bl.) und wie schon in der Vergangenheit lediglich aus beruflichen Gründen bzw. aufgrund der Entfernung eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz nicht möglich sei. Hingegen sei es ausgeschlossen, dass die beiden Kinder (10 und 13 Jahre alt) den Berufungswerber in P. ohne Begleitung der Mutter besuchten, wobei die dort gelegene 40m² große Wohnung wohl nicht für vier Personen geeignet sei (die zusätzliche Wohnmöglichkeit für die Kinder im LA in Z., an welchem der Berufungswerber als Lehrer arbeite, wäre auf die Sommermonate beschränkt). Die durch die Änderung des DBA-Schweiz ab 2007 für den Berufungswerber eingetretene steuerliche Verschlechterung könne nicht mit der bloßen Behauptung, es liege eine "Trennung" von seiner Ehegattin vor, beseitigt werden, zumal es keinerlei Hinweise auf eine Zerrüttung der Ehe und Auflösung der ehelichen Lebensgemeinschaft gebe.

Insgesamt ergebe sich somit, dass der Berufungswerber weiterhin seinen Familienwohnsitz und somit seinen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO in Bl. habe. Dieser Wohnsitz stelle aufgrund des im Inland gelegenen Mittelpunktes der Lebensinteressen, der sich insbesondere daraus ergebe, dass der Berufungswerber seine Familie und aufgrund seiner österreichischen Herkunft auch seine Verwandten und zumindest einen großen Teil seiner Bekannten hier habe, auch den steuerlichen Wohnsitz im Sinne des Art. 4 DBA-Schweiz dar.

Die in erster Linie aus beruflichen Gründen angeschaffte kleine Wohnung in P., für welche eine minimale Rückzahlungsrate geleistet werde und welche nach Angaben des Berufungswerbers auch jederzeit wieder veräußert werden könne, aus welcher sich daher keine längerfristige wirtschaftliche oder persönliche Bindung an diesen Ort ableiten lasse, sei in diesem Zusammenhang für die Bestimmung des Wohnsitzes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nachrangig.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2008 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wandte er zusammengefasst ein: Sein Lebensmittelpunkt sei nie in Österreich gewesen. Dieser habe sich mehrfach geändert und sei nun in der Schweiz. Die meisten seiner Verwandten lebten in Australien, seine Bekannten in der Schweiz oder in Wien. Sein Lebensmittelpunkt sei dort, wo er wohne, arbeite und sein Geld verdiene und nicht dort, wo sein Familie gerade lebe. Die Trennung von seiner Frau habe nichts mit Hass zu tun gehabt, sie sei einfach notwendig gewesen. Seine Frau könne im Augenblick nicht nach P., ihre Mutter sei sehr alt und auf ihre Hilfe angewiesen. Seine Wohnung in P. biete genügend Platz für alle Familienangehörigen, sie hätten sie bereits daraufhin getestet. Sollten seine Kinder für immer nach P. kommen, würde

er sofort eine größere oder eine zweite Wohnung im selben Haus kaufen, bei einer Bankrückzahlung von 2.000 sfr sei das kein Problem.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Der Wohnsitz iSd § 1 Abs. 2 EStG 1988 richtet sich nach § 26 Abs. 1 BAO. Danach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Wird der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt im Inland aufgegeben, endet die unbeschränkte Steuerpflicht.

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass der Berufungswerber bis Ende des Schuljahres 2007/2008 in B. in der Schweiz unterrichtet und bei seiner Familie in Bl. gewohnt hat. Weiters ist unstrittig, dass er seine Unterrichtstätigkeit mit dem Schuljahr 2008/2009 nach Z. in der Schweiz verlegt und zumindest während der Unterrichtszeit in der im Juni 2008 gekauften Eigentumswohnung in P. gewohnt hat.

Strittig ist aber, ob der Berufungswerber mit dem Wechsel des Arbeitsortes im Jahr 2008 auch seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben hat und die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ab diesem Zeitpunkt beendet wurde.

Dies ist zu verneinen.

Eine Wohnung iSd § 26 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, die also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. zB VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 24.1.1996, 95/13/0150).

Eine Wohnung *innehaben* bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können (vgl. VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; 3.7.2003, 99/15/0104).

Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend (vgl. VwGH 26.11.1991, 91/14/0041).

Der Berufungswerber hat in seiner Berufung angegeben, sich von seiner Ehefrau getrennt zu haben. Unter dieser Trennung kann aber nicht mehr gemeint sein, als dass er während der Unterrichtszeit getrennt von seiner Familie in der Wohnung in der Schweiz wohnt. In einem

Erörterungsgespräch am 19. Mai 2010 hat er angegeben, die Wochenenden sowie die Ferien und Urlaube mit seiner Familie zu verbringen. Entweder verbringe er die Wochenenden in Bl. oder seine Familie besucht ihn in der Schweiz, wo sie in seiner Eigentumswohnung in P. wohne.

Damit steht aber bereits fest, dass der Berufungswerber seinen Wohnsitz in Bl. beibehalten hat. Denn für einen Wohnsitz genügt es bereits, dass über eine Wohnung verfügt werden kann. Auf die Häufigkeit der tatsächlichen Nutzung kommt es dabei nicht an.

Unstrittig ist aber auch, dass der Berufungswerber in P. eine Eigentumswohnung um 285.000 sfr gekauft und zumindest während der Unterrichtszeit dort gewohnt hat. Der Berufungswerber hat somit ab der zweiten Hälfte des Jahres 2008 über einen Wohnsitz in Bl. (Österreich) und über einen weiteren Wohnsitz in P. (Schweiz) verfügt.

Hat eine Person in zwei Staaten Wohnsitze, so ist sie in zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Einkünften haben Staaten sog. Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen.

Die Vermeidung der Doppelbelastung bei Wohnsitzen in Österreich und der Schweiz wird durch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz, BGBI. 1975/64) geregelt.

Nach Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 2 dieses Abkommens idF BGBI. III 2007/22 steht das Besteuerungsrecht über Einkünfte aus unselbständiger Arbeit dem Staat zu, in dem eine Person ansässig ist, wobei die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der im anderen Staat gezahlten Steuer auf die zu erhebende Einkommensteuer vermieden wird.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz gilt die Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Zu klären ist daher, in welchen der beiden Staaten, Österreich oder der Schweiz, der Berufungswerber im Streitzeitraum den Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte.

Wie bereits ausgeführt, hat der Berufungswerber die Wochenenden, Ferien und Urlaubaufenthalte mit seiner Familie verbracht. Dies wird auch durch private Photos auf der gemeinsamen Homepage des Berufungswerbers und dessen Gattin bestätigt bzw. dokumentiert, die die den Berufungswerber und seine Familie in Bl. und auf Urlaubsreisen zeigen. Es kann daher allenfalls von einer - auf die Unterrichtstätigkeit in der Schweiz

beschränkte- vorübergehende, nicht aber von einer dauernden Trennung gesprochen werden. Weiters ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber die meisten Wochenenden und Teile der Ferien bei seiner Familie in Bl. und nicht in der Schweiz verbracht hat. Denn die Wohnung in P. mit eineinhalb Zimmer bzw. 42 m² ist wenig geeignet, vier Personen unterzubringen, mag das ab und an auch geschehen sein. Diese Wohnung hat laut dem zum Akt liegendem Plan nur ein Wohn- und Schlafzimmer mit 20,65 m². Es ist unwahrscheinlich, dass Eltern mit zwei Töchtern (Jahrgang 1994 und 1997) regelmäßig einen Raum teilen, wenn gleichzeitig eine Wohnung mit 100 m² zur Verfügung steht. Wenn doch einmal die ganze Familie ein Wochenende in P. verbracht haben sollte, so wird dies die Ausnahme und nicht die Regel gewesen sein. Für die Annahme, der Berufungswerber habe sich an den Wochenenden und in den Schulferien vorwiegend in Bl. aufgehalten, spricht auch von der Ehegattin des Berufungswerbers in der *Beilage zur Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe* sowohl für das Jahr 2008 als auch für das Jahr 2009 gemachte Angabe, wonach die Kindererziehung in einem Haushalt gemeinsam mit dem anderen Elternteil erfolge und sie verheiratet sei und nicht dauernd getrennt lebe. Die Tätigkeit des Berufungswerbers in Z. ist daher nicht anders zu werten als seine Tätigkeit in Zugerberg im Schuljahr 2006/2007. Auch damals hat er unter der Woche in der Schweiz gewohnt und die Wochenenden mit seiner Familie in Bl. verbracht. Im Schuljahr 2007/2008 hat er seine Unterrichtstätigkeit an eine Schule in B. verlegt, um, wie er in einem Schreiben an das Finanzamt vom 25. Februar 2007 erklärt hat, seiner Familie wieder näher zu sein. In einem anderen Schreiben an das Finanzamt vom 3. September 2007 gab er an, eine gute Stellung in Z. in Aussicht zu haben. Graubünden grenzt zwar an Österreich, er würde aber wieder von Montag bis Freitag dort wohnen.

Diese engen familiären Beziehungen sprechen für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Bl. auch nach dem 1. August 2008.

Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz sprechen hingegen die wirtschaftlichen Beziehungen des Berufungswerbers zur Schweiz, nämlich sein Arbeitsplatz am LA in Z. und die Eigentumswohnung in P..

Hiezu ist aber zu sagen: Stellt eine Wohnung den Lebensmittelpunkt einer Person dar, so ist zu erwarten, dass diese entsprechend mit eigenen Möbeln eingerichtet wird und dass auch die persönlichen Gegenstände darin Platz finden. Dies ist aber bei einer 42 m² großen und voll möblierten Wohnung (laut Aussage des Berufungswerbers während des Erörterungsgesprächs war auch Hauseigentum wie Teller vorhanden) nicht möglich. Ein Keller, über den die Wohnung laut Aussage des Berufungswerbers verfügt und in welchen seine persönlichen Gegenstände Platz finden, genügt diesen Ansprüchen jedenfalls nicht. Auch der Umstand, dass der Berufungswerber die Wohnung ins Eigentum erworben hat, vermag noch keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen. Denn erstens hat er lediglich eine

jährliche Rückzahlung von 6.600 sfr im Jahr zu zahlen, was einer vergleichsweise günstigen Miete entspricht. Darüberhinaus hat der Berufungswerber während des Erörterungsgespräches erklärt, die Arbeitsstelle am LA mit August 2010 gekündigt und die Eigentumswohnung dem Makler zum Verkauf gegeben zu haben. Damit steht aber fest, dass die Wohnsitznahme in P. lediglich einer zweijährigen und damit relativ kurzfristigen beruflichen Tätigkeit in Z. in der Schweiz diente. Eine derartige beruflich bedingte Wohnsitznahme tritt aber weit hinter die weiterhin engen familiären Beziehungen des Berufungswerbers zu Österreich in den Hintergrund und vermag keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen, zumal der Berufungswerber auch keine weiteren Umstände, die für eine starke Bindung zur Schweiz sprechen würden wie etwa Vermögen, Verwandtschaftsverhältnisse oder nebenberufliche Tätigkeit zB in Vereinen in der Schweiz anführen konnte. Schließlich hat der Berufungswerber seit 1992 in Bl. gewohnt und ist schon aufgrund der langen Dauer diese Aufenthaltes davon auszugehen, dass trotz der Auslandaufenthalte der Berufungswerber stärker in Bl. integriert ist als in P., wo er erst seit kurzem wohnt.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers hat daher auch nach dem 1. August 2008 in Österreich gelegen. Das Besteuerungsrecht über die Einkünfte des Berufungswerbers aus seiner Tätigkeit am LA des Jahres 2008 stand daher gemäß Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz Österreich zu.

Die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2008 im Umfang des Bescheides vom 10. Juli 2008 war daher zu Recht erfolgt und die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Zum Verfahren ist anzumerken: Das Finanzamt hat den am 10. Juni 2008 erlassenen Bescheid, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 mit 6.124,37 € festgesetzt wurden, am 10. Juli 2008 gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 durch einen Bescheid ersetzt, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 mit 3.804,50 € festgesetzt wurden. Der Bescheid vom 10. Juni 2008 schied damit aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung vom 4. Juli 2008 richtete sich aber gegen den Bescheid vom 10. Juni 2008.

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Da mit dem Bescheid vom 10. Juli 2008 die Einkommensteuervorauszahlung 2008 lediglich an die mit Einkommensteuerbescheid vom 10. Juli 2008 festgesetzte Einkommensteuer für das

Jahr 2007 angepasst und nicht dem Berufungsbegehren Rechnung getragen wurde, hatte eine Gegenstandsloserklärung der Berufung iSd § 274 zweiter Satz BAO zu unterbleiben.

Feldkirch, am 25. Mai 2010