

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache S.H., vertreten durch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Mag. Dr. Christoph Mayrl, Nonnthaler Hauptstraße 52, 5020 Salzburg, gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 01.08.2011 betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid besteht zu Recht.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

1. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Pensionist.

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens bei der Fa. RGmbH wurde der Bf um Ergänzung betreffend die Einkünfte aus seinem Beschäftigungsverhältnis zur Fa. G.Internat.Transport , Liechtenstein (idF G. Anstalt), ersucht (Ergänzungsauftrag vom 15.6.2011).

In Beantwortung dieser Aufforderung legte der Bf mit Schreiben vom 11.7.2011 zunächst folgende Unterlagen vor:

- Öffentlichkeitsregister-Auszug der G. Anstalt
- Gründungsurkunde der G. Anstalt
- Statuten der G. Anstalt
- Kaufvertrag betreffend die G. Anstalt zwischen der K. HandelsAG in Schaan und P.R.
- Bestätigung des Sozialfonds vom 14.4.2011
- Lohnausweis für 2005 und 2006

Mit Schreiben vom 19.7.2011 nahm der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter zum Ergänzungsauftrag vom 15.6.2011 Stellung und führte aus:

Er wäre fallweise im Auftrag der G. Anstalt tätig gewesen.

Die Höhe der vereinbarten und tatsächlich ausbezahlten Entlohnung hätte je nach erledigter Fahrt variiert. Die Entlohnung wäre nicht überwiesen, sondern mit Barscheck vom Geschäftsführer der G. Anstalt übergeben worden.

Seine Tätigkeit für die G. Anstalt wäre ausschließlich LKW-Fahrer gewesen.

Die Anweisungen für seine fallweisen Fahrten im Auftrag der G. Anstalt wären entweder über den Geschäftsführer oder telefonisch erfolgt.

Das Hauptquartier für seine Tätigkeit wäre die G. Anstalt gewesen. Die Anzahl der persönlichen Anwesenheiten bei der G. Anstalt hätte sich seiner Erinnerung entzogen.

Die genauen Routen für den gesamten Zeitraum für die G. Anstalt hätten sich seinem Erinnerungsvermögen entzogen. Er hätte keine fixen Routen gehabt, sondern immer verschiedene Destinationen anfahren müssen. Der Bereich seiner Tätigkeit wäre Europa gewesen. Er hätte dabei einige Male Spanien, aber auch den Norden Europas, Afrika und den Nahen Osten befahren.

Unterlagen bzw Aufzeichnungen darüber besäße er keine.

Die LKW der G. Anstalt würden alle unter Liechtensteinischen Kennzeichen fahren, genauso wie die von ihm gelenkten LKW.

Er wäre vom Geschäftsführer der G. Anstalt entlohnt worden. Er hätte nichts davon gewusst, dass er in den Jahren 2006 und 2007 etwas von der Fa. RGmbH erhalten hätte.

Er wäre im Auftrag der G. Anstalt fallweise auch für die Fa. RGmbH tätig geworden.

Dem Schreiben waren beigelegt die Lohnsteuerausweise des Bf für die Jahre 2005 und 2006.

Die Behörde nahm daraufhin gemäß § 303 BAO das Verfahren zur Einkommensteuer 2006 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid für das Jahr 2006 (Bescheide vom 1. bzw 2.8.2011).

Begründend führte das Finanzamt aus, dass im Zuge einer Betriebsprüfung (Fa. RGmbH) zutage gekommen wäre, dass der Abgabepflichtige neben seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Pensionist der ÖBB auch Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als LKW-Fahrer bei der Fa. G.Internat.Transport , Liechtenstein, bezogen hätte, und dass die Einkünfte aus der Tätigkeit für die Fa. G. Anstalt aufgrund der Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich-Liechtenstein und aufgrund der Ansässigkeit in Österreich des Steuerpflichtigen der österreichischen Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären.

Der Bf erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 am 3.8.2011 das Rechtsmittel der Beschwerde und führte dazu aus, dass gem. Art. 15 Abs 2 des DBA Liechtenstein-Österreich ungeachtet des Abs 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezöge,

nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden müssten, wenn die in Abs 2 genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt wären.

Dies läge im gegenständlichen Fall nicht vor. Der Arbeitgeber wäre in Liechtenstein ansässig. Die Vergütung wäre von der G. Anstalt/Liechtenstein getragen worden.

Gleichzeitig begehrte der Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Die Beschwerde (damals Berufung) wurde dem Bundesfinanzgericht (damals Unabhängigen Finanzsenat) ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 26.6.2015 nahm der Bf seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

2. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage bzw. der aus dem dargestellten Verfahrensverlauf resultierenden Ermittlungsergebnisse wurde nachstehender Sachverhalt festgestellt. Die Feststellungen stützen sich auf die in Klammer angeführten Beweismittel.

Der Bf ist österreichischer Staatsbürger. Der Bf ist Pensionist und hat seinen Wohnsitz und Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich (ZMR, unbestritten).

Der Bf verfügte im Streitzeitraum über keinen Wohnsitz in Liechtenstein.

Der Bf war im Streitzeitraum für die Fa. G. Anstalt/Liechtenstein als LKW Fahrer tätig, wobei sein Tätigkeitsbereich vor allem in Europa (Spanien, Norden Europas), aber auch im Nahen Osten und Afrika gewesen wäre (Angaben des Bf im Schreiben vom 19.7.2011). In keinem der Länder Europas wurde im Zeitraum 2006 eine Aufenthaltszeit von mehr als 183 Tagen erreicht (Bericht Betriebsprüfung, keine Aufzeichnungen vorhanden).

An die genauen Routen für den gesamten Streitzeitraum der Tätigkeiten für die Fa. G. Anstalt kann sich der Bf nicht mehr erinnern.

An die Anzahl der persönlichen Anwesenheiten bei der Fa. G. Anstalt kann sich der Bf nicht erinnern (Schriftsatz des Bf 19.7.2011).

II. Rechtsausführungen

§ 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) regelt die persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen.

Gemäß § 2 EStG sind Personen dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland (Bundesgebiet) entweder einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle inländischen und ausländischen Einkünfte (Welteinkommensprinzip).

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet bei Aufgabe des Wohnsitzes und beginnt mit dessen Begründung.

Für die Auslegung des Begriffes Wohnsitz ist § 26 Abs 1 EStG maßgebend.

Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehaltet, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Innehaben einer Wohnung im Sinne des § 26 Abs 1 BAO bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Als Rechtsgründe für das Innehaben kommen außer (Wohnungs-)Eigentum, (Unter)Miete und dem Wohnrecht nach ABGB auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht.

Es steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit auch der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, er beruflich im Ausland tätig oder sogar dort polizeilich gemeldet ist, weil diese Kriterien für die Wohnsitzfrage im Sinne des § 26 Abs 1 BAO bedeutungslos sind (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 11.12.1990, 90/14/0183).

Im Unterschied zum gewöhnlichen Aufenthalt einer Person, der an die körperliche Anwesenheit anknüpft und daher jeweils nur für einen Ort oder ein Gebiet bejaht werden kann (VwGH 14.4.1972, 457/71, VwGH 5.7.1983, 82/14/0178; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 1 Tz. 13), kann jemand durchaus auch mehrere Wohnsitze haben (VwGH 21.1.1998, 95/16/0228, 0229, 0230). Weitere Wohnsitze im Ausland schließen einen Wohnsitz im Inland daher gleichfalls nicht aus (VwGH 11.12.1990, 90/14/0183).

Die Frage des inländischen Wohnsitzes aber ist allein nach innerstaatlichem Recht und zwar anhand des im § 26 Abs 1 BAO geregelten Wohnsitzbegriffes zu lösen (VwGH 21.5.1990, 89/15/0115; VwGH 7.7.1967, 1860/66; VwGH 8.6.1962, 201/62). Die abkommensrechtliche Frage nach dem Lebensmittelpunkt stellt sich erst in einem zweiten Schritt, nämlich nach der Bejahung eines Doppelwohnsitzes.

Um internationale Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu vermeiden, teilen bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Besteuerungsbefugnis zwischen den Vertragsstaaten auf. Es ist Aufgabe von DBA, den österreichischen Besteuerungsanspruch einzuschränken.

Das DBA Österreich-Liechtenstein definiert einen Vertragspartnerstaat als Ansässigkeitsstaat, der idR auch für die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen verantwortlich ist. Der Ansässigkeitsstaat erhält grundsätzlich das umfassende Besteuerungsrecht, während der Quellenstaat nur ein auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht hat.

Ein Steuerpflichtiger ist gemäß Art. 4 Abs 2 DBA Österreich-Liechtenstein dort ansässig, wo er seine ständige Wohnstätte hat.

Artikel 15 DBA Österreich-Liechtenstein, BGBl 24/1971, lautet:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 dürfen 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, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden,

wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,

und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist,

und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3).....

(4).....

Art. 22 DBA Österreich-Liechtenstein enthält jene Bestimmungen, die eine Doppelbesteuerung vermeiden sollen.

III. Erwägungen

Unbestritten ist zunächst, dass der Bf seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitzeitraum in Österreich hatte.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf in Liechtenstein im Streitzeitraum über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verfügte.

Unbestritten ist auch, dass der Tätigkeitsbereich des Bf als LKW-Fahrer der Fa. G. Anstalt/Liechtenstein nicht in Liechtenstein gelegen war. Der Tätigkeitsbereich des Bf erstreckte sich nach eigenen Angaben vielmehr über weite Teile Europas (von Spanien bis in den Norden Europas), Afrikas sowie des Nahen Ostens. Österreich selbst fiel nicht in den Tätigkeitsbereich des Bf.

Österreich erstreckt seinen Besteuerungsanspruch auf das gesamte Welteinkommen von Steuerinländern.

Es ist Aufgabe der Doppelbesteuerungsabkommen, internationale Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu vermeiden.

Das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit wird dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen, es sei denn, wenn der Arbeitnehmer seine Tätigkeit unter physischer Anwesenheit im Gebiet des Partnerstaates ausübt und diesem damit insoweit die Qualifikation des Quellenstaates der Einkünfte vermittelt. Denn wenn auch die Bezüge vom Arbeitgeber zufließen, bildet nicht er die Quelle der Einkünfte, sondern die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers.

Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates wird weder durch die Ansässigkeit des Arbeitgebers (G. Anstalt) im anderen DBA-Partnerstaat (Liechtenstein) noch dadurch beeinträchtigt, dass die Arbeit nicht im Ansässigkeitsstaat (Österreich) des Bf, sondern in Drittstaaten (zB Spanien, afrikan. Länder, Länder des Nahen Osten etc) ausgeübt wird.

Ist daher der in Österreich ansässige Bf als Arbeitnehmer (LKW-Fahrer) bei der Fa. G. Anstalt in Liechtenstein angestellt und wird er von seinem Arbeitgeber in Liechtenstein nach zB Spanien, Schweden, Belgien etc entsandt, so unterliegen die vom Arbeitgeber in Liechtenstein ausbezahlten Bezüge der österreichischen Besteuerung und sind in der Folge der „183-Tage-Klauseln“ in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den genannten Drittstaaten dort von einer Besteuerung abgeschirmt und folglich in Österreich als dem Ansässigkeitsstaat des Bf zu besteuern. Sie dürften nur insoweit in Liechtenstein besteuert werden, als sie auf Beschäftigungszeiten entfallen, die in Liechtenstein als Arbeitgeberstaat verbracht wurden. Denn in Bezug auf Tätigkeiten im Arbeitgeberstaat entfaltet die „183-Tage Klausel“ keine Abschirmwirkung.

Der vom Bf in der Beschwerde vom 4.8.2011 ins Treffen geführte Art. 15 Abs 2 DBA Österreich-Liechtenstein enthält die sogenannte „183-Tage Klausel“: Wird der Arbeitnehmer nur kurzfristig (nicht länger als 183 Tage) in den Quellenstaat entsandt und ist weder der Arbeitgeber in diesem Staat ansässig noch der Arbeitnehmer in einer Betriebstätte des Arbeitgebers im Quellenstaat tätig, dann wird das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurückgegeben (Entsendetatbestand).

Die Argumentationslinie des Bf in der Beschwerde vom 4.8.2011, das Besteuerungsrecht für die verfahrensgegenständlichen Bezüge müsste Liechtenstein zukommen, weil der Bf von seinem Liechtensteinischen Arbeitgeber in Drittstaaten „entsandt“ worden wäre, muss nach obigen Ausführungen insofern ins Leere gehen, als eine Entsendung im Sinne des Art. 15 Abs 2 DBA immer nur vom Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers erfolgen kann.

Die Entsendung des Bf erfolgte jedoch nicht von Österreich, aus sondern von der Fa. G. Anstalt aus Liechtenstein.

Die streitgegenständlichen Bezüge sind daher der Besteuerung in Österreich, als Ansässigkeitsstaat des Bf, zu unterwerfen.

Die Beschwerde ist als unbegründet abzuweisen.

IV.Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Das Besteuerungsrecht Österreichs ergibt sich aus den Bestimmungen des DBA Österreich-Liechtenstein, dem Einkommensteuergesetz bzw. aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Salzburg-Aigen, am 1. Juli 2015