



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 2

GZ. RV/0242-F/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des k, vertreten durch Haller, Gruber und Partner, Steuerberatungskanzlei, 6992 Hirschegg, Walserstraße 33, vom 5. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 27. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz in D-f, welcher als Schilehrer in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen saisonal im Inland tätig war, war vom 8. Februar 2006 bis zum 20. April 2006, vom 27. Dezember 2006 bis zum 13. April 2007 und vom 3. Jänner 2008 bis zum 11. April 2008 in A-g, mit Hauptwohnsitz angemeldet, wie sich aus einer im Akt beihängenden Meldebestätigung vom 9. November 2009 der Gemeinde h ergibt. Dies entspricht einem saisonalen Aufenthalt als Schilehrer in h von ca. 2 ½ Monaten (2006), 3 ½ Monaten (2007) und 2 ½ Monaten (2008). Er hat für die Zeiträume 2006 bis 2008 keine Steuererklärungen in Österreich eingereicht, weshalb seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit vom Finanzamt für 2006 mit € 4.058,19, für 2007 mit € 4.252,34 und für 2008 mit € 7.383,71 gemäß § 184 BAO geschätzt und die dementsprechenden Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 erlassen wurden, wobei der Bw. als beschränkt steuerpflichtig erfasst wurde.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung des Bw., in welcher er anführt, dass seine Einkünfte aus der Tätigkeit in Österreich in den Jahren 2006 bis 2008 bereits in Deutschland erklärt und versteuert worden seien. Durch seine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland seien sämtliche von ihm erzielten Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip vom deutschen Fiskus erfasst worden. Er beantrage daher, die Festsetzungen auf € 0,00 zu ändern.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 25. November 2009 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, wobei begründend auf Art. 14 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland hingewiesen und hiezu ausgeführt wurde, dass eine Schischule grundsätzlich über eine Schihütte oder Ähnliches verfüge, welche auch den Schilehrern zugänglich und somit als feste Einrichtung anzusehen sei. Daher sei Steuerpflicht in Österreich gegeben.

In den darauf eingebrochenen Vorlageanträgen wird von der steuerlichen Vertretung des Bw. vorgebracht, dass die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig beantragt werde. Der Wohnsitz des Bw. sei während der Wintersaison die e. Es sei unmaßgeblich wie groß oder klein die eingerichteten Räume seien, die der Steuerpflichtige innehabe, sofern gemäß § 26 BAO die Umstände darauf schließen lassen würden, dass die Räume beibehalten und jederzeit benutzt werden könnten. Mit dem dortigen Wohnsitz sei der Wohnbedarf des Bw. abgedeckt. Der Wohnsitz stelle keine Bittleihen zur vorübergehenden Nutzung dar, sondern könne jederzeit und nur von ihm genutzt werden. Der Bw. sei ledig und bedürfe keiner Mehrzimmerwohnung.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind einkommensteuerpflichtig nur natürliche Personen.

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

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

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

Gemäß § 26 Abs. 2 BAO hat den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenvorschriften 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 länger als sechs Monate dauert.

Steuerpflichtige, die im Inland weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Inlandseinkünfte iSd § 98 EStG 1988 erzielen. Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit dem Erzielen inländischer Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 oder der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes bei weiterem Erzielen von Inlandseinkünften

Die beschränkte Steuerpflicht umfasst nur die in § 98 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Einkünfte. Das weitere Welteinkommen unterliegt nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die Einkommensteuer wird entweder durch Steuerabzug (§§ 70 und 99 EStG 1988) oder im Veranlagungsweg nach der Regelung des § 102 EStG 1988 erhoben.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird oder worden ist, wobei die Arbeit im Inland ausgeübt wird, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist.

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 in der für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.

Der Grund dieser Zurechnung besteht darin, dass es Sache des Wohnsitzstaates ist, das Existenzminimum steuerlich frei zu stellen. Beschränkt Steuerpflichtige sollen daher nicht wie unbeschränkt Steuerpflichtige an der existenzsichernden Null-Steuerzone teilnehmen.

Gemäß Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen (DBA-Deutschland) dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Die diesbezüglichen Feststellungen in den o.a. Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes sind unbestritten und schließt sich der Unabhängige Finanzsenat diesen an, weshalb sich weitere Ausführungen hiezu erübrigen.

Der Vermieter des Objektes b, Herr c, hat über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates angegeben, dass es sich beim Objekt um ein ehemaliges „Haus der Naturfreunde“ handelt. Das an den BW. vermietete Zimmer sei ca. 10 m<sup>2</sup> groß. Die Einrichtung bestehe aus einem Bett und einem Schrank ohne Kochgelegenheit. Es seien Gemeinschaftswaschräume und -toiletten vorhanden. Schilehrer wie der Bw. würden jeweils bis Herbst mitteilen, ob sie das Zimmer wieder für eine Wintersaison mieten würden. Eine sofortige Vorreservierung für die nächste Wintersaison finde nicht statt, da die Schilehrer ja nicht gleich wissen würden, ob sie dann tatsächlich wieder kommen würden. Gemietet habe der Bw. das Zimmer immer nur für die Winter/Schilehrersaison. In der übrigen Jahreszeit sei ihm das Zimmer nicht zur Verfügung gestanden, da er dieses außerhalb der genannten Zeit nicht gemietet habe. Die monatliche Miete für die Zimmer betrage zwischen € 150,00 bis € 200,00.

Der Unabhängige Finanzsenat führt unter Berücksichtigung des angeführten Sachverhaltes zur Frage des Vorliegens eines Wohnsitzes des Bw. im Inland aus:

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (Hinweis VwGH 16.11.1991, [91/14/0041](#); VwGH 16.9.1992, [90/13/0299](#); VwGH 24.1.1996, [95/13/0150](#); VwGH 3.7.2003, [99/15/0104](#)).

Das Innehaben einer Wohnung muss *unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige sie beibehalten und benutzen wird*, sein. Dies drückt sich unter anderem gravierend in einem Zeitmoment aus, das sich auf die in Betracht kommende Wohnsitzbegründung bezieht (Vg. Stoll, BAO 334). Als Anhaltspunkt kann auf die Sechsmonatsfrist des Aufenthaltstatbestandes (§ 26 Abs. 2) abgestellt werden; entscheidend ist dabei, ob die ursprüngliche Absicht auf einen längeren Aufenthalt als sechs Monate gerichtet war (vgl BFH, BStBl 1989 II 956; vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 26 Tz 9). Eine zB auf fünf Monate gemietete Wohnung begründet demnach keinen Wohnsitz.

Im gegenständlichen Fall war in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen das Zimmer im genannten Objekt von vornherein lediglich für die Winter/Schilehrersaison angemietet, damit der Bw. über ein Quartier für diese Zeit verfügt. Die Winter/Schilehrersaison dauert freilich naturgemäß deutlich unter einem halben Jahr, weshalb der Unabhängige Finanzsenat auch bedenkenlos davon ausgeht, dass keine ursprüngliche Absicht des Bw. bestanden haben kann, das Zimmer über diesen Zeitraum hinaus zu mieten. Das Zimmer ist dem Bw. daher auch lediglich in der genannten Saison zur Verfügung gestanden und das übrige Jahr nicht. Die maximale Aufenthaltsdauer des Bw. in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen in h hat auch nur 3 ½ Monate betragen. Es kann daher schon allein auf Grund des o.a. Zeitmomentes nicht von einem Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO gesprochen werden. Es erübrigt sich für den Unabhängigen Finanzsenat somit auch, Überlegungen darüber anzustellen, ob das lediglich 10 m<sup>2</sup> große und spartanisch eingerichtete Zimmer der Größe und Ausstattung nach tatsächlich ein den persönlichen Verhältnissen des Bw. entsprechendes Heim bietet.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Der Unabhängige Finanzsenat führt ergänzend aus:

Wie bereits angeführt unterliegen der beschränkten Steuerpflicht natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Einkommensteuerpflicht erstreckt sich in diesen Fällen lediglich auf die in § 98 aufgezählten Einkünfte. Nach Ansicht des EuGH sind nichtansässige Steuerpflichtige den im Tätigkeitsstaat ansässigen Personen vergleichbar, wenn sie den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen. Solche Steuerpflichtige dürfen nicht einer höheren Besteuerung unterliegen als Inländer, wenn ihre persönlichen Verhältnisse und ihr Familienstand mangels Einkommen in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden können.

§ 1 Abs. 4 EStG 1988 räumt daher ein Wahlrecht ein, bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften eingeschränkt auf diese Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden; damit sollen dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile gewährt werden, die ansonsten nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehen. Dies betrifft den allgemeinen Absetzbetrag zur steuerlichen Berücksichtigung des persönlichen Existenzminimums, die Absetzbeträge zur steuerlichen Berücksichtigung der Familienverhältnisse mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrages, die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach den §§ 34 und 35 etc..

§ 1 Abs. 4 EStG 1988 in der für die Berufsjahre geltenden Fassung lautet:

*Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als € 10.000,00 betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.*

Zur Beurteilung der Frage was unter dem "wesentlichem Teil der Einkünfte" zu verstehen ist bzw. wo die Grenze zu ziehen ist, kann das Urteil des EuGH in der Rechtssache Gschwind (14. 9. 1999, Rs C-391/97) herangezogen werden. Darin hat der EuGH die in der Regelung des § 1a Abs. 3 EStG - dem der § 1 Abs. 4 EStG nachgebildet ist - vorgesehene 90-%-Grenze als gemeinschaftskonform angesehen und ausdrücklich für zulässig erklärt: "*Nach alledem ist Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages dahin auszulegen, dass er der Anwendung einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die gebietsansässigen Eheleuten eine Steuervergünstigung wie diejenige, die sich aus der Anwendung des Splitting-Verfahrens ergibt, gewährt, die Gewährung dieser Steuervergünstigung an gebietsfremde Eheleute jedoch davon abhängig macht, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen oder, wenn dieser Prozentsatz nicht erreicht wird, dass ihre in diesem Staat nicht der Steuer unterliegenden ausländischen Einkünfte einen bestimmten Betrag nicht überschreiten, und damit die Möglichkeit offen hält, ihre persönliche Lage und ihren Familienstand in ihrem Wohnsitzstaat zu berücksichtigen.*"

Im gegenständlichen Fall hat der Bw., wie aus den über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates übermittelten deutschen Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2008 hervorgeht, gegenüber dem Finanzamt Hamburg-i Einkünfte in Höhe von € 10.066,00 (2006), € 10.790,00 (2007) und € 10.408,00 (2008) erklärt, somit also mehr als € 10.000,00 in den jeweiligen Kalenderjahren. Zudem unterlagen auch nicht 90 % seiner Einkünfte in den Kalenderjahren 2006 bis 2008 der österreichischen Einkommensteuer, wobei in diesem Zusammenhang vom Unabhängigen Finanzsenat bemerkt wird, dass die Höhe der Schätzungen betreff Einkünfte im Inland durch das Finanzamt unbestritten geblieben ist. Wie außerdem aus den Einkommensteuerbescheiden des deutschen Finanzamtes hervorgeht, wurden den persönlichen Verhältnissen des Bw. entsprechend den nach den

---

Rechtsvorschriften des deutschen Staates vorgesehenen Modalitäten Rechnung getragen  
(Berücksichtigung des Sparer-Freibetrages, Sonderausgaben-Pauschbetrages etc.).

Dem Berufungsbegehren wäre somit auch bei Stellung eines Antrages im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht entsprochen worden.

Feldkirch, am 30. Juni 2011