

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Gde., Str., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber [ab 1.1.2014: Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.)] bezog im Streitjahr in der Zeit vom 1. Jänner bis 28. Februar und vom 3. September bis 24. Oktober Arbeitslosengeld und in der Zeit vom 4. April bis 14. September Einkünfte aus einer nichtselbständigen Beschäftigung bei einem Schweizer Stellenvermittlungsunternehmen. Dieses vermittelte den Bf. als Monteur an ein Schweizer Unternehmen.

Mit der am 19. Oktober 2012 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 erklärte der Bf., dass er im Jahr 2011 keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe und beehrte Sonderausgaben iHv 72,00 € (Spenden) und "Werbungskosten" zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2012 ersuchte das Finanzamt den Bf., den Lohnausweis, die Krankenversicherungsbestätigung und die Spendenbestätigung vorzulegen.

In Beantwortung des Schreibens des Finanzamtes vom 29. Oktober 2012 legte der Bf. eine Meldebestätigung des Einwohneramtes D vom 2. August 2011, wonach der Bf. vom 16. Mai 2011 bis 31. Juli 2011 in D gemeldet und wohnhaft gewesen sei, Lohnabrechnungen für die Monate April, Mai, August und September, einen Einsatzvertrag vom Schweizer Stellenvermittlungsunternehmen, wonach der Stundenlohn 30,50 CHF betrage und eine Bestätigung der UNIQA (Personenversicherung) vor.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. Dezember 2012 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 veranlagt.

Begründend führte es aus, dass die Spenden, mangels Nachweis, nicht berücksichtigt werden konnten und die Einkünfte für den Zeitraum Juni und Juli 2011 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Mit Schreiben vom "3. Jänner 2012", beim Finanzamt eingegangen am 4. Jänner 2013, erhab der Bf. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom "4. Dezember 2011". Begründend führte er Folgendes wörtlich aus:

"Ich hatte meinen Hauptwohnsitz vom 16.5.2011 bis 31.7.2011 in der Schweiz. Wurde im Steuerausgleich nicht berücksichtigt."

Das Finanzamt übermittelte dem Bf. ein Schreiben (vgl. das Schreiben vom 15. Jänner 2013) mit folgendem Inhalt:

"Aufgrund der Aktenlage ist anzunehmen, dass im Jahr 2011 ganzjährig der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich bestand (Familie, Freunde, evtl. Hobbies und Vereinsmitgliedschaften, vorhandene Wohnung, die benutzt werden konnte, etc.) und daher nicht davon auszugehen ist, dass der Wohnsitz in die Schweiz verlegt wurde (die Vorlage einer polizeilichen Meldebescheinigung allein ist nicht ausreichend). Weiters wurde der Wohnsitz nach ca. 2,5 Monaten wieder zurück nach Österreich verlegt und es liegt lediglich eine Kurzaufenthaltsbewilligung für die Schweiz vor."

Nehmen Sie dazu bitte schriftlich Stellung und legen Sie - sollte die Berufung aufrecht erhalten bleiben - folgende Unterlagen vor:

- Nachweise über Größe und Kosten der Wohnung/des Hauses in der Schweiz
- Mietvertrag und Miet- sowie Betriebskostenzahlungen.
- Was passierte mit der Wohnmöglichkeit in Gde., Str.2/Top_X?"

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2013 gab der Bf. bekannt, dass er in der fraglichen Zeit eine Dienstwohnung zur Verfügung gehabt habe, dass er bis dahin bei seinen Eltern in Gde. gelebt habe und aufgrund einer schweren Erkrankung die Wohnmöglichkeit in D aufgegeben habe und wieder zu seinen Eltern gezogen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte es Folgendes aus:

"Aufgrund der Aktenlage ist anzunehmen, dass im Jahr 2011 ganzjährig der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich bestand (Familie; Freunde; evtl. Hobbies und Vereinsmitgliedschaften; vorhandene Wohnung, die benutzt werden konnte; etc.) und daher nicht davon auszugehen ist, dass der Wohnsitz in die Schweiz verlegt wurde (die Vorlage einer polizeilichen Meldebescheinigung allein ist nicht ausreichend). Weiters wurde der Wohnsitz nach ca. 2,5 Monaten wieder zurück nach Österreich verlegt und es liegt lediglich eine Kurzaufenthaltsbewilligung für die Schweiz vor. Zudem wurden die noch fehlenden Unterlagen (vgl. Ergänzungsersuchen vom 15.1.2013, erster Teilstrich) nicht vorgelegt. Von einer Verlegung des Wohnsitzes in die Schweiz kann daher nicht ausgegangen werden."

Mit Vorlageantrag vom 25. April 2013 begehrte der Bf., die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Er wiederholte darin sein bisheriges Vorbringen, nämlich, dass er in der fraglichen Zeit eine Dienstwohnung zur Verfügung gehabt habe, mit der Absicht dort seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen, dass er aufgrund einer schweren Erkrankung die Wohnmöglichkeit in D aufgegeben habe und wieder zu seinen Eltern gezogen sei.

Mit Vorlagebericht vom 15. Mai 2013 legte das Finanzamt Feldkirch die im Spruch genannte Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBI. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht im Berufungsfall darüber, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den Schweizer Einkünften des Bf. zustand oder nicht.

Rechtlich ist dazu Folgendes zu sagen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 6).

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition des Begriffes "Wohnsitz". Es ist daher § 26 BAO heranzuziehen.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat die natürliche Person dort einen Wohnsitz, wo sie eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind 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 dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. zB VwGH 26.11.1991, 91/14/0412). Der Steuerpflichtige muss die Wohnung "innehaben". Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen Eigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht, aber auch familienrechtliche Ansprüche (abgeleiteter Wohnsitz: zB des Ehegatten; aber auch minderjährige Kinder haben grundsätzlich den Wohnsitz bei den Eltern desgleichen großjährige Kinder, wenn sie noch keinen eigenen Hausstand haben). Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127). Für die Begründung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO ist die polizeiliche Meldung nicht erforderlich. Das Innehaben einer Wohnung alleine genügt nicht. Das Innehaben muss vielmehr unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde; diese Umstände müssen objektiver Natur, dh. durch das äußere wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichten erkennbar sein. Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung

und Nutzung schließen lassen, wird auf die Sechstmonatsfrist des § 26 Abs. 2 BAO abgestellt. Ein von vorneherein auf sechs Monate begrenztes Innehaben einer Wohnung wird nicht als Wohnsitz qualifiziert. Ob die Wohnung auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann. Eine berufliche Tätigkeit im Ausland schließt einen Wohnsitz im Inland nicht aus.

Es kann, angesichts dieser Ausführungen, zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass der Bf., der im Inland über keinen eigenen Hausstand verfügte, im gesamten Streitjahr am (inländischen) Wohnsitz seiner Eltern (Gde., Str.2) einen sog. abgeleiteten Wohnsitz hatte. Das Beschwerdevorbringen, dass er vom 16. Mai 2011 bis 31. Juli 2011 seinen Hauptwohnsitz in der Schweiz gehabt habe, ändert an dieser Auffassung nichts. Dass der Bf. seinen (abgeleiteten) Wohnsitz bei seinen Eltern aufgegeben hat, wurde jedenfalls nicht behauptet.

Da davon auszugehen war, dass der Bf. im Streitjahr in Österreich über einen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO verfügte, war er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Zum Vorbringen des Bf., dass seine Schweizer Arbeitgeberin ihm eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt habe und er in der fraglichen Zeit (16.5.2011 bis 31.7.2011) über einen (Haupt-)Wohnsitz in der Schweiz verfügt habe, ist Folgendes zu sagen:

Verfügen natürliche Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so sind die Besteuerungsrechte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.

Gegenständlich regeln Art. 4 Abs. 1 und 2 und Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 und 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung), im Folgenden kurz: DBA-CH, die Besteuerung der schweizerischen unselbständigen Einkünfte des Berufungswerbers im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Artikel 4 lautet:

""1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt 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).

.....""

Artikel 15 lautet:

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit

bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden."

Artikel 23 lautet:

"1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt."

Der abkommensrechtliche Begriff der "ständigen Wohnstätte" deckt sich weitgehend mit dem Begriff "Wohnsitz" iSd § 26 BAO.

Der Berufungswerber hat trotz Schreibens des Finanzamtes (vgl. Schreiben vom 15.1.2013) bezüglich des behaupteten Schweizer Wohnsitzes weder einen Mietvertrag vorgelegt noch Betriebskostenzahlungen, oder Mietzahlungen nachgewiesen. Das Vorbringen, dass es sich bei dem Schweizer Wohnsitz um eine Dienstwohnung seiner Schweizer Arbeitgeberin gehandelt habe, ist nicht nachvollziehbar, zumal der Bf. weder eine Adresse des behaupteten Schweizer Wohnsitzes angegeben hat, noch auf den Lohnabrechnungen ein Lohnabzug für eine solche Dienstwohnung ersichtlich ist. Davon, dass dem Bf. eine Wohnung von seiner Arbeitgeberin kostenlos zur Verfügung gestellt worden ist, ist nicht auszugehen, zumal dem Bf. sogar Kosten für Berufskleidung vom Lohn abgezogen worden sind (vgl. die Lohnabrechnung für den Monat April 2011). Zugegebenermaßen spricht die vorliegende Meldebescheinigung des Einwohnamtes D vom 2. August 2011, wonach der Bf. vom 16. Mai 2011 bis 31. Juli 2011 dort gemeldet und wohnhaft gewesen sei, zumindest indizie, dafür, dass der Bf. (auch) über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügte. Die erkennende Richterin misst diesem Indiz jedoch keine entscheidende Bedeutung bei, da sich aus der Meldebescheinigung für die Frage, ob der Bf. in der Schweiz tatsächlich über einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO verfügte, nichts gewinnen lässt. Für die Frage des Wohnsitzes ist nämlich nicht

entscheidend, wo die Person gemeldet ist (vgl. die obigen Ausführungen; vgl. auch VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127; SWI 2005, 24). Im Übrigen überprüfen Schweizer Gemeinden erfahrungsgemäß in der Praxis nicht, ob die jeweilige Person auch tatsächlich in der Gemeinde ihren Wohnsitz hat bzw. tatsächlich dort wohnt (vgl. UFS 1.10.2007, RV/0048-F/03).

Das Vorbringen des Bf., dass er in der Schweiz über einen Wohnsitz verfügt habe, geht folglich über eine bloße Behauptung nicht hinaus. Er hat keine geeigneten Unterlagen vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass er im Streitjahr in der Schweiz tatsächlich über Räumlichkeiten verfügen konnte [vgl. dazu auch die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 10.4.2013, dass aufgrund fehlender Unterlagen nicht von einer Wohnsitzverlegung in die Schweiz ausgegangen werden könne; an dieser Stelle wird auf die Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung hingewiesen (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208); es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, zweifelsfrei unter Vorlage geeigneter Unterlagen den Schweizer Wohnsitz nachzuweisen].

Aus dem Vorgesagten folgt, dass der Bf. aufgrund seines (alleinigen) Wohnsitzes in Österreich im Streitjahr als in Österreich ansässig anzusehen ist und dass das Besteuerungsrecht an seinen (schweizerischen) Einkünften (auch) Österreich zusteht (dabei rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; vgl. Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA-CH).

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkte sich einerseits auf eine Rechtsfrage, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden bzw. auf eine solche, welche im Einkommensteuergesetz und im Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig gelöst ist, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestanden. Andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Juni 2017