



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 27. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 2. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, wurde nach vieljähriger Arbeitsverrichtung als Grenzgänger bedingt durch Umstrukturierungen und Kostendruck von seinem Schweizer Arbeitgeber auf den 30.9.2004 gekündigt. Am 3.2.2005 erhielt er das in der zweiten Säule "angesparte" Altersguthaben in Höhe von 176.885,60 CHF (einschließlich Zinsen) ausbezahlt (Auszahlungsbestätigung vom 18.3.2005, Schreiben des Bw vom 16.6.2005).

Strittig ist, ob der Bw im Jahr 2005, präzise am 3.2.2005, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war, ob er also im fraglichen Zeitpunkt entsprechend der Auffassung des Finanzamtes einen Wohnsitz und den Lebensmittelpunkt in Österreich hatte oder ob er den österreichischen Wohnsitz zuvor aufgegeben und seinen Lebensmittelpunkt auf die Philippinen verlegt hat.

Dem Bw wurde von der Berufungsbehörde unter Bekanntgabe einschlägiger Judikatur und Literatur angeboten, einen Erörterungstermin abzuhalten und Gelegenheit für die Darlegung seiner Sicht zu geben. Der Bw hat sinngemäß verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach Absatz 2 erster Satz dieser Bestimmung jene natürlichen Personen, die **im Inland einen Wohnsitz** oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Absatz 2 zweiter Satz leg. cit.).

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

Die für § 1 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblichen Begriffe des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes einer Person determiniert § 26 der Bundesabgabenordnung (BAO).

Nach § 26 Abs. 1 erster Satz BAO hat einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften (z.B. § 1 Abs. 2 EStG 1988) jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benützen 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).

Auf die polizeiliche An- bzw. Abmeldung (§ 1 Abs. 1 Meldegesetz) kommt es bei Klärung der Wohnsitzfrage nicht an, wenngleich diese Faktoren im Einzelfall Indizienwirkung haben können (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150). Ist die Innehabung einer inländischen Wohnung in der gesetzlich beschriebenen Weise im Einzelfall festzustellen, dann ist es also egal, ob der Benützer dort ge- bzw. abgemeldet ist. Unter den vorgenannten Voraussetzungen steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit 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).

Für die Annahme eines Wohnsitzes im Sinne der §§ 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm. 26 Abs. 1 BAO ist auch nicht erforderlich, dass die Wohnung tatsächlich ununterbrochen benützt wird (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Vielmehr reicht es beispielsweise aus, wenn eine Wohnung jährlich mehrere Wochen in Benutzung genommen wird (VwGH 4.12.1969, 310/69; VwGH 20..6.1990, 89/16/0020). 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.

Nach dem Gesetzeswortlaut kann ein Wohnsitz immer nur dann angenommen werden, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die auf das Beibehalten und Benützen einer Wohnung schließen lassen. Solche Anhaltspunkte liegen etwa vor, wenn Räumlichkeiten jederzeit zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses zur Verfügung stehen, oder aber wenn ein Steuerpflichtiger eine Wohnung nach eigenen Angaben bei gelegentlichen Aufenthalten im Inland tatsächlich benützt hat (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104). Da das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der Abgabenvorschriften an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung geknüpft ist, reicht die Überlassung eines Zimmers zur bloß vorübergehenden Nutzung dafür nicht aus (VwGH v. 14.11.1996, 94/16/0033). Ebenso stellt auch eine zwar im Besitz des Abgabepflichtigen befindliche Wohnung (Haus), über die (das) dieser jedoch nicht jederzeit frei verfügen kann (etwa wegen Vermietung), keinen Wohnsitz im Sinne vorgenannter Abgabenvorschriften dar.

Die Wohnung muss eingerichtet sein, um unbeschränkte Steuerpflicht nach sich zu ziehen (Loukota, Internationale Steuerfälle, RZ 35; Doralt, EStG9, § 1 Tz 10). Denn man muss die Wohnung unter Umständen innehaben, die darauf schließen lassen, dass man sie beibehalten und benutzen wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH müssen die fraglichen Räumlichkeiten, um als Wohnung qualifiziert zu werden, ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Leerstehende Wohnungen führen daher nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht (vgl. auch Ritz, BAO3, § 26 Tz 7, und Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 1 Tz 63).

Nach dem klaren und eindeutigen Gesetzeswortlaut setzt der Wohnsitzbegriff ein qualifiziertes Innehaben voraus (Doralt, EStG9, § 1 Tz 11/1). Gefordert ist die Innehabung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und als solche auch künftig genutzt werden soll.

Wird ein Steuerpflichtiger auch bei wiederholten Aufenthalten in einer Wohnung nur als Gast aufgenommen, hat er keine Wohnung inne, die einen Wohnsitz begründet (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 11).

Nach der Lehre (Ritz, BAO3, § 26 Tz 4) und Rechtsprechung (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; VwGH 21.5.1990, 89/15/0115) ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge maßgebend. Auf die subjektive Absicht und Einstellung kommt es nicht an.

Die Bw bzw seine steuerliche Vertretung wenden sich gegen die Annahme eines inländischen Wohnsitzes vor allem mit zwei Argumentationslinien. Zum einen beruft sich der Bw auf die polizeiliche Abmeldung per 2. bzw 3.11.2004 und die Wiederanmeldung per 31.3.2006, was aufgrund der oben dargestellten Rechtslage nicht relevant ist bzw allenfalls Indizcharakter hat. Dabei ist es für die **steuerliche** Beurteilung ohne Belang, dass in einem anderen Verwaltungsverfahren (im konkreten Fall betreffend Lenkerberechtigung) dem Begehren des Bw wegen Ansässigkeit im Ausland (soweit erkennbar, ohne rechtsmittelfähige Bescheiderlassung) nicht Rechnung getragen worden ist, zumal nicht bekannt ist, auf Basis welcher Norm und mit welcher Begründung dies geschehen ist. Zum anderen bringt der Bw, ua belegt durch eine vom Büro des Bürgermeisters ausgestelltes "Certificate of residency" vor, in der fraglichen Zeit auf den Philippinen ansässig und besteuert worden zu sein. Dies wird von der Berufungsbehörde nicht bestritten, steht aber der Annahme eines inländischen Wohnsitzes – wie bereits dargelegt worden ist – nicht entgegen, zumal die Frage des inländischen Wohnsitzes – wie ebenfalls bereits dargelegt worden ist - allein nach inländischem Recht zu beurteilen ist. Für das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes spricht hingegen insbesondere Folgendes:

- Der Bw war und ist Eigentümer einer inländischen Liegenschaft mit Gebäude, das ihm und seiner Gattin unbestrittenermaßen vor der Abmeldung und nach der Wiederanmeldung dauerhaft als Wohnsitz diente.
- In diesem Gebäude wohnten vor, während und nach der Zeit, in der der Bw nicht angemeldet war, der Schwager des Bw unentgeltlich mit seiner Familie. Das Gebäude war also benutzbar und in der Zeit, in der der Bw hier nicht gemeldet war, nicht vermietet. Der Schwager des Bw sah zum Haus des Bw, wenn letzterer abwesend war.
- Auch in der Zeit, in der der Bw nicht in Österreich angemeldet war, hat er zwei Mal, jeweils für mehrere Tage in seinem Eigenheim gewohnt, so unter anderem auch 3 Tage vor der Auszahlung der Pensionsabfindung.
- Der Bw hat in der Zeit, in der er in Österreich nicht angemeldet war, zwei Mal Arbeitslosengeld bezogen und bei der entsprechenden Antragstellung die inländische Adresse als ordentlichen Wohnsitz angegeben.
- Der Bw ist auch in der Zeit, in der er nicht in Österreich gemeldet war, von wichtigen Vertragspartnern (Bank und Versicherung) unter seiner inländischen Anschrift geführt worden.

Aufgrund der vorausgegangenen Ausführungen ist die Berufsbehörde so wie das Finanzamt zur Überzeugung gelangt, dass der Bw auch in der Zeit seiner Abmeldung im Inland weiterhin einen inländischen Wohnsitz hatte und somit unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Da er in dieser Zeit aber auch auf den Philippinen über eine ständige Wohnstätte verfügte, ist zu klären, wo er im Sinne von Art. 4 Abs. 2 DBA Philippinen ansässig war. Nach der zitierten Norm, auch "tie-breaker-rules" genannt, bestimmt sich die abkommensrechtliche Ansässigkeit in subsidiärer Reihenfolge nach dem Vorhandensein einer ständigen Wohnstätte, dem Mittelpunkt der Lebensinteressen, dem gewöhnlichen Aufenthalt, der Staatsangehörigkeit und als allerletztes Mittel am gegenseitigen Einvernehmen der Vertragsstaaten. Im Berufungsfall kann die Ansässigkeit, so wie in der Praxis meist, bereits in der ersten Stufe geklärt, also am "**Mittelpunkt der Lebensinteressen**" festgemacht werden (SWK 31/2007, S 848; SWK 33/2007, S 901).

Die Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person befindet, ist stets nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu entscheiden (vgl. VwGH 22.3.1991, 90/13/0073).

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an, die die gesamte Lebensführung des Abgabepflichtigen hinsichtlich Familie, Besitz, Vermögenswerten, örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen, gesellschaftlichen, politischen und kulturellen Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung umfassen. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen (z.B. engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Dies erfordert eine zusammenfassende Wertung; es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse (UFS 8. September 2009, RV/0066-F/06, mit Hinweisen auf VwGH 22.3.1991, 90/13/0073, und Beiser in ÖStZ 1989, 241 ff; UFS 31.1.2011, RV/0518-F/10).

Wird beispielsweise ein Dienstnehmer von seinem Dienstgeber für insgesamt fast drei Jahre von Österreich in die USA entsandt und wird er während dieser Zeit von seiner Familie begleitet, kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen dieses Dienstnehmers dennoch weiterhin in Österreich liegen, wenn eine umfassende Absicherung der persönlichen (gesundheitliche Risiken des Entsendeten und seiner mitreisenden Familienangehörigen) und wirtschaftlichen (berufliche Stellung des Entsendeten in Österreich nach der Rückkehr) Verhältnisse des Entsendeten in Österreich gegeben ist und dadurch auch während der Zeit der Entsendung eine entsprechende Bindung an Österreich bestehen bleibt (UFS 4.12.2012, RV/0056-G/10).

Die Rechtsprechung der Berufungsbehörde (UFS 22.8.2013, RV/0341-F/11, UFS 27.1.2011, RV/0520-I/08), die österreichische Verwaltungspraxis (EAS 1086 17.6.1997, SWI 9/1997, 381; EStR 2000, Rz 7596) und das Schrifttum (Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerung, 170; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z4 Rz 11; Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 534; Jakom/Marschner EStG, 2013 § 1 Rz 20) vertreten in diesem Zusammenhang übereinstimmend die Auffassung, dass bei der Lösung derartiger Streitfragen dem zeitlichen Element eine besondere Bedeutung zukommt, dass solche Fragen vor dem Hintergrund eines längeren Beobachtungszeitraumes zu beurteilen sind und dass lediglich kurzfristige Auslandsaufenthalte in der Regel nicht zur Verlagerung des Lebensmittelpunktes führen. Ganz in diesem Sinne bestätigte in einem aktuell ergangenen Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, RdW 10/2013, 619), den Standpunkt der Berufungsbehörde, dass die inländische Ansässigkeit auch bei einem zweijährigen Auslandsdienstverhältnis aufrecht bleibt, wenn die bestehende Wohnstätte beibehalten wird.

Unter Bedachtnahme auf die dargelegten Grundsätze teilt die Berufungsbehörde die Auffassung des Finanzamtes, dass der Bw den Lebensmittelpunkt in der strittigen Zeit nicht auf die Philippinen verlagert hat. Dies insbesondere aus folgenden Gründen:

- Der Bw unterhält praktisch ausschließlich zu Österreich **wirtschaftliche** Beziehungen, während jene zu den Philippinen vernachlässigbar gering sind. Der Bw ist in Österreich pensions- und krankenversicherungsrechtlich abgesichert, ihm gehört hier ein von ihm errichtetes, finanziertes und bewohntes Eigenheim, in Österreich bezog er sogar im Streitjahr zwei Mal Arbeitslosengeld, hier ist auch seine Gattin, eine gebürtige Filippina, seit vielen Jahren integriert und im Moment teilzeitbeschäftigt.
- Die engsten **persönlichen** Beziehungen unterhält der Bw zu seiner Frau. Diese ist – wie bereits ausgeführt worden ist – gebürtige Filippina, allerdings seit 1988 hier gemeldet und fest in Österreich integriert. Das Streitjahr verbrachte die Gattin des Bw – abgesehen von zwei kurzen Unterbrechungen – auf den Philippinen, wo sie einen Waschsalon betrieb. Vor und nach dem Streitjahr lebte die Gattin des Bw in Österreich. Die Schwiegereltern des Bw leben auf den Philippinen. Ihnen hat der Bw dort im Streitjahr beim Hausbau geholfen. Die Schwägerin des Bw lebt mit ihrer Familie (Mann und zwei Kinder) in Österreich. Die Schwägerin bewohnt hier mit ihrer Familie unentgeltlich (und ohne schriftlichen Vertrag) das Eigenheim des Bw, hat also sein volles Vertrauen und seine Unterstützung. Der Bw brachte mit Schriftsatz vom 1.12.2009 vor, keine Freunde in Österreich, sondern nur in Afghanistan, Irak und auf den Philippinen zu haben. Dieses Vorbringen ist hinsichtlich der ausländischen Freunde nicht konkretisiert worden. Insbesondere ließ der Bw offen, wie ihm welche Freunde in Afghanistan, im Irak und auf den Philippinen helfen sollten, wenn er (hier) in Not gerät. Umgekehrt ist es eher unwahrscheinlich, dass der Bw gar keine Freunde in Österreich haben soll. Dass dem so sein soll, ist eher unwahrscheinlich und sehr schnell und leicht behauptet. Zusammenfassend geht die Berufungsbehörde daher davon aus, dass den Bw sowohl mit Österreich als auch mit den Philippinen persönliche Beziehungen verbinden, wobei auf Grund des Gesagten ein Überwiegen der Beziehungen zu den Philippinen ausgeschlossen werden kann. Dies auch im Hinblick auf die Dauer des Aufenthaltes in den beiden Staaten und der Entfernung zwischen den Staaten. Beides

(zeitliche Distanz und geographische Entfernung) trägt erfahrungsgemäß dazu bei, dass allfällige persönliche Beziehungen tendenziell abkühlen.

- Der zwei Mal unterbrochene Aufenthalt auf den Philippinen bzw die Zeit, in der der Bw nicht in Österreich gemeldet war, dauerte gerade mal 16 Monate. Die in dieser Zeit erfolgte Betrauung des Schwagers mit finanziellen und postalischen Angelegenheiten bzw Aufgaben als Hausmeister, die Nichtummeldung von Strom und Gebühren, der "Verkauf" des PKWs im Zuge der Abmeldung an die Schwägerin und der "Rückkauf" desselben Fahrzeugs im Zuge der Wiederanmeldung machen deutlich, dass der Aufenthalt auf den Philippinen nicht als dauerhaft oder gar endgültig geplant war. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass der Bw nach seiner Wiederanmeldung in Österreich Arbeitslosengeld bezogen hat, dass er hier auch wieder Arbeit gesucht und gefunden hat und dass er hier auch wieder auf Dauer gelebt hat.

Aus den dargelegten Gründen bestätigt die Berufungsbehörde den angefochtenen Bescheid und wies die Berufung als unbegründet ab.

Feldkirch, am 25. Oktober 2013