



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HK, D, L-Gasse, vom 10. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde am 8. Oktober 2002 beim Zollamt M angehalten und kontrolliert. Er gab dem Zollwacheorgan gegenüber an, dass er seit ca. einem halben Jahr in Liechtenstein bei der B, J, T, als Bäcker beschäftigt sei. Er wohne über Vermittlung seines Arbeitgebers unangemeldet in F. Er kenne weder den Namen noch die Adresse der Person bei der er in F wohne (vgl. Kontrollmitteilung des Zollamtes M vom 11. Oktober 2002).

Mit dem am 3. März 2003 beim Finanzamt eingelangten Schreiben des Berufungswerbers legte dieser eine Aufenthaltsbewilligung für Liechtenstein (Kurzaufenthaltsbewilligung) für die Zeit vom 1. November 2001 bis zum 31. Oktober 2002 (vgl. Verfügung des Ausländer- und Passamtes des Fürstentums Liechtenstein vom 22. September 2001), einen Meldezettel betreffend seines Wohnsitzes in W, C, und einen Lohnausweis seines liechtensteinischen Arbeitgebers für die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis zum 31. Oktober 2002 vor.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum einer Grenzgängertätigkeit nach Liechtenstein nachgegangen sei, Österreich ein Besteuerungsrecht an den vom Berufungswerber im Streitjahr aus Liechtenstein bezogenen Lohneinkünften

---

zukommen würde und erließ in weiterer Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 2. Juli 2003.

Mit Berufung vom 10. Juli 2003 wandte sich der Berufungswerber gegen die inländische Besteuerung seiner Einkünfte aus Liechtenstein und brachte Folgendes vor:

Die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich - Liechtenstein bedinge, dass er in beiden Vertragsstaaten ansässig sei. Seiner Ansicht nach sei er aber im streitgegenständlichen Zeitraum in Österreich nicht ansässig gewesen, da er in Österreich weder über einen Wohnsitz verfügt noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe. Ein Wohnsitz wäre nur dann anzunehmen gewesen, wenn er eine Wohnung inne gehabt hätte unter Umständen, aus denen geschlossen hätte werden können, dass er die Wohnung beibehalten und benützen werde. Eine polizeiliche Meldung in Österreich sei seiner Ansicht nach nicht entscheidend. Diese sei nur deshalb erfolgt, da nach liechtensteinischem Recht eine Meldung in Österreich notwendig gewesen sei. Bei der gegenständlichen Wohnung handle es sich um die Wohnung seiner Eltern. Über die Wohnung habe er nicht die tatsächliche Verfügungsgewalt gehabt und sie sei ihm nur nach der jeweiligen Willensentscheidung seiner Eltern zur Verfügung gestanden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2003 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In seinem Schreiben vom 23. August 2003, welches als Vorlageantrag zu werten war, brachte der Berufungswerber Nachstehendes vor:

*"Das Verfahren ist verfassungswidrig, da es sich um eine willkürliche Auswahl handelt welches nicht auf ALLE im ähnlichen Arbeitsverhältnis wirkende Staatsbürger dieser Republik angepasst wird. Für die Zeit meines Auslandsaufenthalts - mehr als 6 Monate - waren meine Lebensinteressen nicht in Österreich. Die Lebenserhaltungskosten insgesamt deutliche ÜBER diese im Inland üblicher Standard lagen und diese meine Situation von Ihnen nicht berücksichtigt wird. Sie betrachten mich als einen im Inland wohnenden Steuerpflichtigen, verweigern mir jede Art von Pendler / Kilometerentschädigung."*

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

Strittig ist, ob der Berufungswerber im Streitzeitraum in Österreich im Sinne von § 1 EStG 1988 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und im Sinne von Art. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden kurz: DBA-Lie) ansässig war.

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.

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt". Es ist daher § 26 BAO heranzuziehen. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat die natürliche Person dort einen Wohnsitz, wo sie eine Wohnung innehaltet 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, 91/14/00412).

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 (vgl. VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen Eigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht, aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten) in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung-Kommentar, Tz 6 zu § 26 BAO). Dabei fordert der Wohnsitzbegriff nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung. Ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Seite 335).

Eine Wohnung wird grundsätzlich so lange beibehalten, als die Person nicht in äußerlich erkennbarer Weise ihre Absicht, die Wohnung aufzugeben, kundtut.

Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden (vgl. VwGH 21.5.1990, 89/15/0115).

Auch ein sog. abgeleiteter Wohnsitz ist ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO. Volljährige Steuerpflichtige, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen abgeleiteten Wohnsitz (vgl. Ritz<sup>3</sup>, a.a.o., Tz 12 zu § 26 BAO).

Eine berufliche Tätigkeit im Ausland und häufige Auslandsreisen schließen einen Wohnsitz im Inland nicht aus (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041).

Der Berufungswerber war im Streitzeitraum an der Adresse seiner elterlichen Wohnung in W, C, polizeilich gemeldet (vgl. den Meldezettel und das Vorbringen in der Berufung vom 10. Juli 2003) und hatte damit am Wohnsitz seiner Eltern einen sog. abgeleiteten Wohnsitz. Daran ändert auch die (nur) zehn Monate dauernde berufliche Tätigkeit in Liechtenstein nichts (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 11 zu § 1 EStG 1988). Außerdem sind

dem Berufungswerber im Streitzeitraum auch in F Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden, die er benützen konnte [vgl. die Angaben des Berufungswerbers anlässlich der Grenzkontrolle, wonach sein liechtensteinischer Arbeitgeber ihm eine Unterkunft in F vermittelte [das Vorbringen, dass er weder den Namen jener Person, bei der er in F unangemeldet wohne (der Annahme eines inländischen Wohnsitzes steht nicht entgegen, dass der Berufungswerber in F polizeilich nicht gemeldet war) noch die Adresse seiner Unterkunft in F kenne, ist als reine Zweckbehauptung zu werten]]. Entgegen der Auffassung des Berufungswerbers kann daher kein Zweifel an seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bestehen.

In einem weiteren Schritt war die Frage zu beantworten, wo der Berufungswerber im fraglichen Zeitraum im Sinne von Art. 4 DBA-Lie ansässig war.

Gegenständlich wurde dem Berufungswerber im Hinblick auf das liechtensteinische Arbeitsverhältnis eine Kurzaufenthaltsbewilligung erteilt. In der Verfügung des Ausländer- und Passamtes des Fürstentums Liechtenstein vom 22. September 2001 ist als liechtensteinische Adresse des Berufungswerbers die Adresse J, T, eingetragen. Diese Kurzaufenthaltsbewilligung war für die Dauer vom 1. November 2001 bis zum 31. Oktober 2002 erteilt worden.

Artikel 15 iVm Artikel 23 DBA-Lie regelt die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Diesen Bestimmungen zufolge 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 (Art. 15 Abs. 1 DBA-Lie).

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier von Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben (Art. 15 Abs. 4 DBA-Lie). Um eine sich ergebende Doppelbesteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu vermeiden, normiert Art. 23 Abs. 2 DBA-Lie, dass Österreich, wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte bezieht, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Abs. 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer den Betrag anrechnet, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht.

Gemäß Art. 4 DBA-Lie bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so 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). **Eine in einem Vertragsstaat unterhaltene ständige Wohnstätte begründet gemäß Abs. 3 nur dann einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens, wenn der Inhaber der Wohnstätte in diesem Staat die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfüllt.**

Nach dem klaren Abkommenswortlaut wird damit in Art. 4 Abs. 3 DBA-Lie eine zusätzliche Voraussetzung für die abkommensrechtliche Ansässigkeit formuliert, die zu den in Abs. 1 angeführten Voraussetzungen hinzutreten muss.

Die befristete Kurzaufenthaltsbewilligung des Berufungswerbers stellt jedoch keine solche fremdenpolizeiliche Voraussetzung für einen dauernden Aufenthalt dar (vgl. dazu auch [http://www.llv.li/amtsstellen/llv-apa-bewilligungstypen\\_begriffsbestimmungen/llv-apa-kurzaufenthaltsbewilligung.htm.](http://www.llv.li/amtsstellen/llv-apa-bewilligungstypen_begriffsbestimmungen/llv-apa-kurzaufenthaltsbewilligung.htm.)). Von einer fremdenpolizeilichen Genehmigung zu einem Daueraufenthalt kann bei einer Aufenthaltsbewilligung, die - wie gegenständlich - maximal dreizehn Monate dauern darf, nicht die Rede sein. Aus diesem Grund war der Berufungswerber im Streitzeitraum als nicht in Liechtenstein ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen, mit der Folge, dass Österreich die liechtensteinischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuern darf.

Was das völlig allgemein gehaltene Vorbringen des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 23. August 2003 anlangt, "*dass das Verfahren verfassungswidrig ist, da es sich um eine willkürliche Auswahl handelt, welches nicht auf alle im ähnlichen Arbeitsverhältnis wirkende Staatsbürger dieser Republik angepasst wird*", und damit zum Ausdruck bringen will, dass es nicht einsichtig sei, dass nicht in jedem Fall die im Ausland erzielten Einkünfte der Besteuerung unterzogen würden, so ist dazu zu sagen, dass dem Berufungswerber kein Anspruch auf Gleichbehandlung daraus erwächst, dass das Finanzamt in gleichen oder ähnlich gelagerten Fällen die im Ausland erzielten Einkünfte keiner Besteuerung zuführen kann. Aus der Tatsache, dass Personen ungerechtfertigterweise ihre erzielten ausländischen Einkünfte nicht offen legen und das Finanzamt mangels Kenntnis der ausländischen Einkünfte diese nicht der Besteuerung unterzieht, kann dem Berufungswerber kein Rechtsanspruch erwachsen. Im Übrigen erachtet der Unabhängige Finanzsenat die Zollkontrollen durchaus als

---

ein taugliches und effektives Mittel, um eine Umgehung der inländischen Steuerpflicht hintanzuhalten.

Dem Vorbringen, dass die Lebenshaltungskosten in Liechtenstein deutlich über jenen im Inland liegen würden und dass diese Situation nicht berücksichtigt worden sei, ist entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen derart unbestimmt ist, dass es nicht möglich ist, eindeutig dazu Stellung zu beziehen. Der Berufungswerber hat in keiner Weise konkret dargetan, welche Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden sollen. Gleiches gilt auch für das weitere Vorbringen des Berufungswerbers, wonach ihm "jede Art von Pendler / Kilometerentschädigung verweigert" worden sei. Dazu ist außerdem Folgendes zu sagen:

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 km beträgt ("großes Pendlerpauschale"). In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Seite 175).

Für den Fall, dass der Arbeitnehmer über mehrere Wohnungen verfügt, ist für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales immer die Entfernung von der Arbeitsstätte zur nächstgelegenen Wohnung (am Arbeitsort) maßgeblich. Ein Zimmer in einem Dienstgebäude stellt eine Wohnung dar; wenn es sich im selben Gebäude wie die Arbeitsstätte befindet, kann kein Pendlerpauschale zugebilligt werden (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.o., Ausgabe 2003, Frage 16/24, Seite 226).

Gegenständlich kann ein Pendlerpauschale nicht gewährt werden, weil zum einen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales der Wohnsitz in Gmd1 völlig unmaßgeblich ist, zumal gänzlich ausgeschlossen werden kann, dass der Berufungswerber die Strecke Gmd2 - Gmd1 im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) überwiegend zurückgelegt hat. Zum anderen sind dem Berufungswerber neben Räumlichkeiten in F auch Räumlichkeiten am Sitz seines liechtensteinischen Arbeitgebers in Gmd2 zur Verfügung gestanden (vgl. das Schreiben des Ausländer- und Passamtes des Fürstentums Liechtenstein über die Zusicherung der

---

Aufenthaltsbewilligung, worin als liechtensteinische Adresse des Berufungswerbers die Adresse des Arbeitgebers in Gmd2 angegeben worden ist; im Übrigen ist auch anhand des Lohnausweises für den Streitzeitraum ersichtlich, dass der liechtensteinische Arbeitgeber dem Berufungswerber eine Unterkunft im Dienstgebäude zur Verfügung gestellt hat, weil dieser neben einem Barlohn auch einen Naturallohn, welcher erfahrungsgemäß Verpflegung und Unterkunft umfasst, gewährt hat).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 2. Oktober 2006