



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des ZP, V, K-Str. 13, vertreten durch Dr. Ingrid Gaßner, Rechtsanwältin, 6700 Bludenz, Kirchgasse 2, vom 24. Juni 2003 und vom 15. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, mit denen die Anträge auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2003 und 2004 abgewiesen wurden, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber – ein kroatischer Staatsbürger – war in den Streitjahren bei der liechtensteinischen Firma GTAG als Fernfahrer beschäftigt.

Das Finanzamt erließ am 16. Mai 2003 einen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003 und Folgejahre. Es begründete die Festsetzung der Vorauszahlungen damit, dass der Berufungswerber eine Grenzgängertätigkeit aufgenommen habe.

Der Berufungswerber bzw. seine im Spruch genannte Vertreterin begehrte die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Streitjahre. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass er (der Berufungswerber) über eine Niederlassungsbewilligung für Liechtenstein verfüge und auch in Liechtenstein Steuern zahle. Er arbeite als Überlandchauffeur und sei fünfeinhalb Tage in der Woche unterwegs. Demzufolge gehe er keiner Grenzgängertätigkeit nach.

Das Finanzamt wies die gegenständlichen Anträge auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen ab.

In den gegen die im Spruch bezeichneten Bescheide erhobenen Berufungen vom 24. Juni 2003 und vom 15. März 2004 wurde von der Vertreterin des Berufungswerbers Folgendes vorgebracht:

Der Bescheid vom 12. Juni 2003, mit welchem der Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 abgewiesen wurde, sei rechtswidrig zugestellt worden. Der angefochtene Bescheid sei dem Berufungswerber nicht an seine Heimatadresse in Liechtenstein, sondern an die Adresse seiner Gattin in Österreich zugestellt worden. Außerdem sei die Zustellung ohne Rückschein erfolgt.

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 seien natürliche Personen nur dann in Österreich steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten. Einen Wohnsitz habe jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehatte, die darauf schließen lassen würden, dass er diese Wohnung beibehalten und benützen würde. Den gewöhnlichen Aufenthalt habe jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhalte, die darauf schließen lassen würden, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweile. Eine unbeschränkte Steuerpflicht trete dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauere. Der Berufungswerber halte sich seit dem Jahr 1990 rechtmäßig in Liechtenstein auf. Er sei dort bis 2001 mit einer liechtensteinischen Staatsbürgerin verheiratet gewesen und habe ab 29. Mai 1996 über eine Aufenthaltsbewilligung mit Familie verfügt, welche bis 19. November 2001 gültig gewesen sei. Inzwischen habe er eine Niederlassungsbewilligung für Liechtenstein erhalten, welche bis 19. November 2006 gültig sei. Der Berufungswerber lebe und arbeite in Liechtenstein. Er sei seit 2. November 1990 bei der Firma GTAG als Überlandchauffeur für Italien beschäftigt. Diese Tätigkeit bringe mit sich, dass er sich von Montag bis Samstagmittag im Ausland aufhalte. Am 6. August 2002 habe der Berufungswerber Frau ZS, wohnhaft in Fr, AdS 6, geheiratet. Die Ehe dauere somit noch nicht einmal ein Jahr. An der Lebensform des Berufungswerbers habe sich nichts geändert. Er arbeite weiterhin fünfeinhalb Tage im Ausland und wohne in Liechtenstein. Bislang verfüge er über keine Aufenthaltsbewilligung für Österreich. Er könne sich somit gar nicht länger als 48 Stunden am Stück in Österreich aufhalten. Der Berufungswerber besuche seine Ehefrau regelmäßig in Österreich; im Gegenzug besuche ihn seine Gattin auch in Liechtenstein. Sowohl Wohnsitz als auch gewöhnlicher Aufenthalt würden eine Berechtigung zum Aufenthalt im jeweiligen Land voraussetzen. Der Berufungswerber habe weder einen Wohnsitz in Österreich, noch sei sein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich. Da der Berufungswerber in Liechtenstein steuerlich veranlagt sei, führe die Entscheidung des Finanzamtes zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2003 abgewiesen wurde, mit Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2003 (zusätzliche Begründung vom 17. September 2003) als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen führte das Finanzamt Folgendes aus:

Aus den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen lasse sich folgender Sachverhalt ableiten: Die jetzige und damalige Ehefrau des Berufungswerbers ZoP habe sich mit ihren beiden minderjährigen Kindern im Jahr 1993 zunächst in F und ab 1994 an wechselnden Adressen in Fr niedergelassen. Für eine kurze Zeit sei auch der Berufungswerber (vom 3. Jänner 1996 bis 21. Februar 1996) mit Hauptwohnsitz bei seiner Gattin in Fr gemeldet gewesen. Am 29. Mai 1996 sei der Berufungswerber (offensichtlich nach Scheidung von seiner kroatischen Ehefrau) die Ehe mit der in Liechtenstein ansässigen Österreicherin TD, welche um 20 Jahre älter als er selbst sei, eingegangen und habe in Liechtenstein mit dieser den gemeinsamen Wohnsitz angemeldet (gegenüber der Einwohnerkontrolle Sch habe er angegeben, unmittelbar von Kroatien zugezogen zu sein).

Der Berufungswerber habe sodann über eine Aufenthaltsbewilligung mit Familie und ab dem 19. November 2001 über eine Niederlassungsbewilligung in Liechtenstein verfügt. Nach Erteilung der Niederlassungsbewilligung habe sich der Berufungswerber von Frau TD scheiden lassen. Am 6. August 2002 habe er neuerlich seine nach wie vor mit den Kindern in Fr ansässige Frau ZoP geheiratet. In Liechtenstein sei er nunmehr bei der Wohnadresse seines Arbeitgebers angemeldet.

Gegenüber dem Finanzamt Feldkirch habe Frau ZoP wiederholt (in den Jahren 1999 und 2002) die Angabe gemacht, mit dem Berufungswerber verheiratet zu sein und mit ihm und den beiden Kindern an der Adresse Fr, AdS, in einem gemeinsamen Haushalt zu wohnen. Auch der steuerliche Vertreter von Frau ZoP und die Liechtensteinische AHV seien in den Jahren 1999 und 2000 davon ausgegangen, dass diese mit dem Berufungswerber verheiratet sei. Gegenüber der Liechtensteinischen AHV habe der Berufungswerber selbst am 10. August 1999 bestätigt, dass er mit den Kindern G und M im gemeinsamen Haushalt in Fr lebe. Zuletzt sei anlässlich der Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe am 14. März 2003 ein Formular an das Finanzamt übermittelt worden, wonach der Berufungswerber seinen gemeinsamen Wohnsitz mit der Ehefrau und seinen Kindern in Fr habe.

Gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA-Liechtenstein begründe eine in einem Vertragsstaat unterhaltene ständige Wohnstätte nur dann einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens, wenn der Inhaber der Wohnstätte in diesem Staat die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfülle. Es könne aufgrund des bisher dargelegten Sachverhaltes

unzweifelhaft festgestellt werden, dass der Berufungswerber im berufungsgegenständlichen Jahr 2003 (wie schon in den Jahren zuvor) einen Wohnsitz bei seiner Frau und seinen Kindern in Fr habe. Dabei sei es - aus der Sicht des innerstaatlichen Rechtes - irrelevant, ob sich der Berufungswerber an den Wochenenden immer oder teilweise, mit oder ohne Aufenthaltsbewilligung, bei seiner Familie in Fr aufhalte. Entscheidend sei lediglich, ob er dort eine dauernd genutzte Wohnmöglichkeit habe, was aufgrund der laut Berufung regelmäßigen Besuche, selbst wenn der Aufenthalt jeweils weniger als 48 Stunden dauere, als gegeben anzunehmen sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die in Liechtenstein bestehende Niederlassungsbewilligung ausschließlich in steuerlicher Missbrauchsabsicht erlangt worden. Es müsse aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes davon ausgegangen werden, dass beim Berufungswerber die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen Daueraufenthalt in Liechtenstein bei Erteilung der Niederlassungsbewilligung (und auch bei Erteilung der Aufenthaltsbewilligung mit Familie anlässlich der Eheschließung in Liechtenstein) nicht vorgelegen seien. Da ein Informationsaustausch zwischen dem Finanzamt und der liechtensteinischen Ausländerbehörde nicht möglich sei, könne dies letztlich nicht überprüft werden; es müsse aber aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen als erwiesen angenommen werden. Unter diesen Umständen könne aber - selbst bei Vorliegen einer Wohnstätte - Liechtenstein nicht zum steuerlichen Wohnsitz im Sinne des Art. 4 Abs. 1 lit. a iVm Abs. 3 DBA Liechtenstein werden, sondern sei vielmehr Österreich aufgrund des hier infolge der Ansässigkeit der Familie eindeutig vorliegenden (persönlichen) Mittelpunktes der Lebensinteressen als Ansässigkeitsstaat gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Liechtenstein anzusehen.

Für die in Italien ausgeübte Fernfahrertätigkeit sei Art. 21 DBA Liechtenstein (nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte) anzuwenden, sodass Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der daraus erzielten Einkünfte habe. Da der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht an diesen Einkünfte jedoch nur vorbehaltlich einer etwaigen Vereinbarung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Drittstaat ausüben könne, sei in diesem Zusammenhang auch das DBA Italien zu beachten. Gemäß Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Italien dürften die aufgrund einer in Italien ausgeübten Arbeit bezogenen Gehälter zwar in Italien besteuert werden, unterlägen jedoch aufgrund des zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwendenden Anrechnungsverfahrens weiterhin auch der Besteuerung in Österreich (unter Anrechnung einer etwaigen in Italien gezahlten Steuer).

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2003 wurde die Vorlage der Berufung betreffend das Jahr 2003 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrt. Die Vertreterin des

Berufungswerbers führte im Vorlageantrag ergänzend zum bisherigen Berufungsvorbringen Folgendes aus:

Nicht richtig sei, dass sich der Berufungswerber nach Erteilung der Niederlassungsbewilligung von seiner Ehegattin TD scheiden habe lassen. Die Scheidung sei erst nach eineinhalbjähriger Ehe erfolgt. Das Ausländer- und Passamt in Liechtenstein habe die Voraussetzungen zur Erteilung der Niederlassungsbewilligung geprüft und die Niederlassungsbewilligung erst nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren erteilt. Der Berufungswerber sei mit Frau ZoP erst ab August 2002 verheiratet, lebe mit ihr aber nicht in einem gemeinsamen Haushalt.

Entscheidend sei, dass der Berufungswerber über eine Niederlassungsbewilligung für Liechtenstein verfüge. Anknüpfungspunkt nach Art. 4 Abs. 3 DBA Liechtenstein sei die ständige Wohnstätte, die nur dann einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens begründe, wenn der Inhaber dieser Wohnstätte in diesem Staat die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfülle. Der Berufungswerber verfüge über eine Niederlassungsbewilligung für Liechtenstein, während er in Österreich keine Aufenthaltserlaubnis besitze. Das Besteuerungsrecht liege somit bei Liechtenstein. Eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich könnte nur dann angenommen werden, wenn die Wohnung in Österreich häufig und legal benützt werden könnte und der Nachweis eines ausländischen Wohnsitzes fehlen würde. Aus mehr oder weniger häufigen Inlandsbesuchen könne nicht auf einen gewöhnlichen Aufenthalt oder einen Wohnsitz geschlossen werden. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien sei nicht anzuwenden, da der Berufungswerber weder in Italien, noch in Österreich ansässig sei. Selbst bei Anwendung des Abkommens mit Italien stehe Österreich kein Besteuerungsrecht an den Einkünften des Berufungswerbers zu.

Die Berufung vom 15. März 2004 betreffend das Jahr 2004 hat das Finanzamt ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Berufungswerber in den beiden Streitjahren in Österreich im Sinne von § 1 EStG 1988 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und im Sinne von Art. 4 DBA-Liechtenstein ansässig war.

1) Zustellung:

Eingangs ist der Vollständigkeit halber zum Einwand der Vertreterin des Berufungswerbers, dass die Zustellung des Bescheides, mit welchem der Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2003 abgewiesen wurde, rechtswidrig sei, da der angefochtene Bescheid dem Berufungswerber nicht an seine Heimatadresse in Liechtenstein, sondern an die Adresse seiner Frau in Fr ohne Rückschein zugestellt worden

sei, Folgendes zu sagen:

Unterlaufen bei der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung gemäß § 7 ZustG als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Nach § 7 ZustG soll nicht jeder Zustellmangel dazu führen, dass eine Zustellung überhaupt nicht als bewirkt zu gelten hat. Diese Vorschrift normiert im Grundsatz eine Heilung von Zustellmängel und bestimmt, dass dann, wenn das Schriftstück tatsächlich dem Empfänger zugekommen ist, die Zustellung als vollzogen zu gelten hat. Mit dem tatsächlichen "Zukommen" ist der Zweck der Zustellung erfüllt. Der gegenständlich eingewendete Mangel (Nennung der falschen Abgabestelle) war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als saniert anzusehen, denn es kann zweifellos davon ausgegangen werden, dass dem Berufungswerber der angefochtene Bescheid tatsächlich zugekommen ist (vgl. dazu auch Ritz², Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Tz 5 zu § 7 ZustG). Die Vertreterin des Berufungswerbers hat in der Berufung gegen den in Rede stehenden Bescheid jedenfalls nichts Gegenteiliges vorgebracht.

Das Zustellgesetz regelt nur das Verfahren, das bei der Zustellung einzuhalten ist. Ob eine Zustellung ohne Zustellnachweis zu erfolgen hat oder ob mit Zustellnachweis zuzustellen ist, bestimmt für den Bereich des Abgabenverfahrens § 102 BAO. Nach der genannten Bestimmung hat die Behörde zu entscheiden, ob im Einzelfall ohne Zustellnachweis oder mit Zustellnachweis zugestellt werden soll (vgl. dazu Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1139). Wenn eine Behörde einen Zustellnachweis gemäß § 102 BAO für entbehrlich gefunden hat, so trifft sie die Beweislast des Empfanges. Demnach kann durch die bloße Behauptung des Empfängers, die Zustellung sei überhaupt nicht oder sie sei an einem anderen (als den gesetzlich vermuteten) Tag erfolgt, die gesetzliche Festlegung der erfolgten Zustellung und die des Zeitpunktes der Zustellung gegenstandslos werden. Gegenständlich hat der Berufungswerber aber weder vorgebracht, dass er den Bescheid nicht empfangen, noch dass er ihn erst zu einem späteren Zeitpunkt empfangen hätte. Wenngleich das Finanzamt die Folgen auf sich nehmen hätte müssen, wenn der Berufungswerber derartiges behauptet hätte, so ist die Zustellung ohne Zustellnachweis an sich nicht rechtswidrig.

2) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

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.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten 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. Doralt⁴, EStG-Kommentar, Band I, Rz 6 zu § 1 EStG 1988).

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

Diesen Bestimmungen zufolge dürfen gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Lie 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.

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.

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 innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend weilt.

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 benützt 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 benützen 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. Ritz², 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 (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Begründung eines Wohnsitzes aus, wenn die Wohnung zB anlässlich von Inlandsbesuchen benützt wird.

Für die Begründung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO ist die polizeiliche Meldung nicht erforderlich. 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; VwGH 21.5.1990, 89/15/0115).

Auch ein abgeleiteter Wohnsitz ist ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO. Von einem abgeleiteten Wohnsitz spricht man dann, wenn zB ein Ehegatte auf Grund eherechtlicher Bestimmungen in der Wohnung des anderen Ehegatten zum Wohnen berechtigt ist, was auf eine eheliche Wohnung zutrifft. Bei aufrechter Ehe kann davon ausgegangen werden, dass Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt. Hält sich der Ehegatte aus beruflichen oder sonstigen Gründen langfristig im Ausland auf und lassen auch die Umstände auf keine dauernde Trennung schließen, dann behält der Ehegatte den Wohnsitz bei der Familie bei (vgl. Doralt⁴, EStG-Kommentar, Band I, Rz 14 zu § 1 EStG 1988).

Da dem Berufungswerber in den Streitjahren im Inland Räumlichkeiten (Wohnung seiner Ehegattin in Fr, AdS 6) zur Verfügung gestanden sind, die er benützen konnte und auch tatsächlich benützt hat (die tatsächliche Benützung steht außer Zweifel, denn der Berufungswerber hat laut Berufungsvorbringen vom 24. Juni 2003 regelmäßig seine Familie in Österreich besucht), ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber in den Jahren 2003 und 2004 über einen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO verfügt hat. Der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit der unbeschränkten Steuerpflicht steht weder entgegen, dass der Berufungswerber in den Streitjahren im Inland polizeilich nicht gemeldet war, noch, dass er im strittigen Zeitraum in Liechtenstein über einen Wohnsitz verfügte und dort polizeilich gemeldet war (vgl. dazu VwGH 7.3.2003, 99/15/0104).

Wenn das Finanzamt auf Grund dessen davon ausgegangen ist, der Berufungswerber habe seinen Wohnsitz im Inland, kann ihr nicht entgegen getreten werden.

In einem weiteren Schritt ist die Frage zu beantworten, ob der Berufungswerber damit auch im Sinne von Art. 4 DBA-Lie in Österreich ansässig war.

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 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.

Der Berufungswerber hat in den Streitjahren über eine Niederlassungsbewilligung C für Liechtenstein verfügt. Damit hat er die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt in Liechtenstein erfüllt.

Schwieriger ist die Frage zu klären, ob der Berufungswerber allenfalls auch in Österreich die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfüllt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich an die Bezirkshauptmannschaft Feldkirch (vgl. E-Mail vom 8. Juli 2005 samt Darstellung des aktenkundigen Sachverhaltes) mit der Bitte um Klärung der Frage gewandt, ob der Berufungswerber in den Streitjahren die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für den dauernden Aufenthalt in Österreich erfüllt. Die zuständige Sachbearbeiterin Frau BM führte im Telefonat vom 11. Juli 2005 (vgl. Aktenvermerk über das Telefonat) unter Verweis auf § 7 Fremdengesetz Folgendes aus:

Unter Zugrundelegung des dargestellten Sachverhaltes sei davon auszugehen, dass der Berufungswerber die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für den dauernden Aufenthalt in Österreich erfülle. Im Falle einer Antragstellung würde der Antrag positiv erledigt werden. Mittlerweile würden die Gattin des Berufungswerbers und die gemeinsamen Kinder über die österreichische Staatsbürgerschaft verfügen.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte somit zur Auffassung, dass gegenständlich zwei fremdenpolizeiliche Dauerwohnsitze anzunehmen sind, denn betrachtet man das Regelungsziel des Art. 4 Abs. 3 DBA-Lie [die Regelung dient der Ausschaltung von Abkommensmissbräuchen (Philipp - Loukota - Jirousek, Internationales Steuerrecht, I/2 DBA-Liechtenstein, Fußnote 4 zu Art. 4)], trägt man dem Willen der Vertragspartner Rechnung, so darf die Bestimmung nicht auf eine Art ausgelegt werden, dass ihr die Wirkung einer Einladung zu Gestaltung und Missbrauch zukommt. Ist jemand in Österreich auf Grund seines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig, erfüllt er hier auch alle (theoretischen)

fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt, hat er also einen fremdenpolizeilichen Anspruch auf dauernden Aufenthalt, so kann das bewusste Nichtansuchen nicht zur Vermeidung der inländischen Steuerpflicht führen.

Folglich ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, wo der Berufungswerber in den Streitjahren den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

Bei Beurteilung dieser Frage sind folgende Grundsätze zu berücksichtigen:

Für die Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist auf einen längeren Zeitraum abzustellen (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 534). An sich bedeutsame Umstände verlieren bei nur kurzer Dauer stark an Gewicht. So reicht ein bloß vorübergehender Aufenthalt nicht aus, um einen Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen (vgl. VwGH 26.4.1977, 1841/75). Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen selbst dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (BFH 23.10.1985, IR 274/82, BStBl. 1986 II 134). Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 "ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und Ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben erhöhte Bedeutung (vgl. Beiser, ÖStZ 1989, Seite 241 ff). Auch nach der Verwaltungspraxis kommt es in erster Linie auf die persönlichen Verhältnisse an. Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel nur geringere Bedeutung zu als den persönlichen (vgl. SWI 1997, Seite 381). Ihnen kommt nur eine Funktion zu, die Zwecken dient, welche über den eigentlichen Sinn des Lebens hinausgehen (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0054).

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet dies:

Der Berufungswerber hatte in den beiden Streitjahren, beginnend ab der Arbeitsaufnahme in Liechtenstein, zu Liechtenstein wirtschaftliche Beziehungen. Da sich der Berufungswerber im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses die ganze Woche über in Italien befand, war einerseits die wirtschaftliche Beziehung zu Liechtenstein wohl nicht sonderlich stark ausgeprägt.

Diesbezüglich ist weiters zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber in den Streitjahren außer dem Arbeitslohn keine weiteren Leistungen (zB Kindergeld) aus Liechtenstein bezogen hat. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die persönlichen Beziehungen des Berufungswerbers zu Österreich jedenfalls in den beiden Streitjahren deutlich enger als jene zu Liechtenstein waren. Die Vertreterin des Berufungswerbers hat jedenfalls, außer dem Einwand, dass er in den Streitjahren zu der in Liechtenstein wohnhaften Frau TD freundschaftliche Beziehungen pflegte, nichts vorgebracht, was auf eine engere persönliche

Beziehung zu Liechtenstein sprechen würde. Unter persönlichen Beziehungen sind all jene Beziehungen zu verstehen, die jemand aus in seiner Person gelegenen Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten, nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0054). Dass die Berufungswerber in den Streitjahren engere persönliche Beziehungen zu Österreich als zu Liechtenstein hatte, wird angesichts folgender Umstände sehr deutlich:

Seine Gattin ZoP und die gemeinsamen Kinder G (geb. 28. Februar 1987) und M (geb. 23. September 1988) sind bereits seit dem Jahr 1993 in Vorarlberg wohnhaft. Seine Gattin ist seit 1. Jänner 1996 in Vorarlberg erwerbstätig. Die gemeinsamen Kinder G und M gehen in Vorarlberg zur Schule. Am 6. September 2003 wurde das dritte gemeinsame Kind, Fa, geboren. Der Berufungswerber hat seine Familie regelmäßig besucht (vgl. das Berufungsvorbringen vom 24. Juni 2003 und die Kontrollmitteilung des Zollamtes Tisis über die Anhaltung des Berufungswerbers anlässlich seiner Einreise nach Österreich am 2. Jänner 2004). Seine Gattin hat in den Anträgen auf Familienbeihilfe vom November 1999 und Juni 2002 für die gemeinsamen Kinder G und M angegeben, sie wohne mit dem Berufungswerber in einem gemeinsamen Haushalt und die Kindererziehung erfolge gemeinsam. Am 28. Februar 2003 hat das Finanzamt Feldkirch an die Gattin des Berufungswerbers ein Formular betreffend Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe mit dem Ersuchen übermittelt, falsche Angaben zu korrigieren. Auf dem Formular waren folgende Angaben vermerkt:

Name: ZoP; Familienstand: verheiratet; Kindererziehung: in einem Haushalt gemeinsam mit dem anderen Elternteil; Wohnort: Fr, AdS 6; Dienstgeber: SF; Angaben zum Ehepartner, von dem Sie nicht dauernd getrennt leben: ZP. Das Formular wurde von der Gattin des Berufungswerbers am 14. März 2003 ohne Korrekturen an das Finanzamt rückübermittelt. Was das Vorbringen der Vertreterin des Berufungswerbers anlangt, dass die Ehegattin des Berufungswerbers bestreite, die genannten Angaben gemacht zu haben, so ist dies für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Die Angaben sind aktenkundig. Wären diese Angaben in den jeweiligen Formularen nicht richtig gewesen, hätte die Gattin des Berufungswerbers diese nicht unterschriftlich bestätigt bzw. hätte sie diese Angaben korrigiert. Das Vorbringen, dass der Berufungswerber sich von seiner Gattin scheiden hat lassen und diese erst im August 2002 wieder geheiratet habe und er eineinhalb Jahre (bis zum Jahr 2001) mit der in Liechtenstein wohnhaften Frau TD verheiratet gewesen sei, ändert, vor allem angesichts der aufrechten Ehe in den Streitjahren mit Frau ZoP (der Berufungswerber war lt. Aktenlage jedenfalls auch vor der Ehe mit Frau TD mit Frau ZoP verheiratet), der Geburt des gemeinsamen dritten Kindes im Jahre 2003 und den

regelmäßigen Aufenthalt am Wohnort seiner Familie (der Berufungswerber hat sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zumindest am Wochenende - nach Rückkehr aus Italien - am Wohnort seiner Familie aufgehalten) nichts daran, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Streitjahren jedenfalls in Österreich war.

Daraus folgt, dass der Berufungswerber in den Streitjahren jedenfalls in Österreich ansässig war.

Abschließend ist noch auf den Einwand der Vertreterin des Berufungswerbers einzugehen, dass das Abkommen zwischen der Republik Österreich und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden kurz: DBA-Italien) nicht zu Anwendung gelange und dass selbst wenn das Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung komme, Österreich kein Besteuerungsrecht an den Einkünften des Berufungswerbers zukomme.

Doppelbesteuerungsabkommen sind nur dann relevant, wenn zwischen mehreren Ländern ein "Besteuerungskonflikt" besteht, weil nach den jeweiligen nationalen Vorschriften jeweils Steuerpflicht besteht. Es soll verhindern, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten zur Gänze besteuert bleiben. Gegenständlich wird zwar von der Vertreterin des Berufungswerbers kein Besteuerungskonflikt zwischen Italien und Österreich eingewendet, dennoch ist Folgendes zu sagen:

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Italien 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. Voraussetzung für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates ist, dass die Arbeit dort "ausgeübt" wird. Der Ort der Arbeitsausübung befindet sich dort, wo der Arbeitnehmer in Erfüllung seiner dienstlichen Obliegenheiten körperlich anwesend ist. Bei Berufskraftfahrern bestimmt sich der Ort der Arbeitsausübung nach dem jeweiligen Aufenthalts- bzw. Fortbewegungsort des Fahrzeugs. Wo der Arbeitgeber ansässig ist und wo die Bezüge ausbezahlt werden, ist irrelevant (vgl. ÖStZ 2003, Seite 969).

Artikel 23 Abs. 3 lit a DBA-Italien lautet: "Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt."

Die internationale Doppelbesteuerung wird für Zwecke der Einkommensteuer von beiden

Staaten nach der sog. Anrechnungsmethode vermieden, dh. durch Anrechnung der im Quellenstaat abkommensgemäß erhobenen Steuer auf die Steuer des Wohnsitzstaates, die auf die im Quellenstaat besteuerten Einkünfte entfällt.

Bei Anwendung des DBA-Italien käme Italien die Position des Tätigkeitsstaates zu, denn gegenständlich übte der Berufungswerber in den Streitjahren seinen Beruf als LKW-Chauffeur von Montag bis Samstagmittag in Italien aus. Während Italien die Position des Tätigkeitsstaates zukäme, wäre Österreich - auf Grund des inländischen Wohnsitzes - als Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren; dabei wäre unstrittig, dass der Berufungswerber in Italien über keinen Wohnsitz verfüge. Zunächst behielte Österreich als Ansässigkeitsstaat (Staat der unbeschränkten Steuerpflicht) grundsätzlich das Recht, alle Einkünfte des Berufungswerbers zu besteuern; gleichzeitig verpflichtete sich Österreich aber, die Steuer anzurechnen, die auf jene Einkünfte entfielen, die der andere Staat besteuern dürfe.

Wie bereits erwähnt wird im Berufungsfall kein Besteuerungskonflikt geltend gemacht und es ist lt. Aktenlage in den Streitjahren in Italien keine Steuer erhoben worden. Gegenteiliges wurde von Seiten des Berufungswerbers auch nicht behauptet. Falls dies doch der Fall sein sollte, wäre diese vom Berufungswerber nachzuweisen und sodann auf die österreichische Einkommensteuer - allenfalls auch nachträglich – anzurechnen gewesen.

Gesamthaft gesehen hat das Finanzamt zu Recht einen inländischen Besteuerungsanspruch geltend gemacht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. August 2005