

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
Dr. R.

in der Beschwerdesache H.A., vertreten durch Mag. Manfred Vogrin,
Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, 8650 Kindberg, Hauptplatz 13, gegen die
Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 25. Juni 2009, betreffend
Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage
angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses
Entscheidungsspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde laut der - an seine damalige Hauptwohnsitzadresse-
Adresse in K., übermittelten - Bestätigung seines österreichischen Dienstgebers vom 4.
März 2008 (K.A-T) in der Zeit vom 1. August 2006 bis 14. Oktober 2007 zur K.UK nach L.
entsandt.

Während dieses Zeitraumes wurde das Dienstverhältnis bei der K.A-T, ruhend gestellt und
keine Gehaltszahlungen an den Bf. durchgeführt. Seit seiner Rückkehr aus L. im Oktober
2007 ist der Bf. wieder bei einem weiteren KP. Mitgliedsunternehmen in W. beschäftigt.

Der Bf. ist in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 (Vordruck
E 7) von einer beschränkten Einkommensteuerpflicht ausgegangen und hat darin seine
aus Großbritannien bezogenen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht erklärt.

Demgegenüber ist das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 von der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. in Österreich ausgegangen ("Besteuerung des Welteinkommens") und hat folglich seine britischen Einkünfte der (inländischen) Einkommensteuer unterworfen. Dabei wurde die vom Bf. in Großbritannien bezahlte Einkommensteuer (2006: € 3.904,78 und 2007: € 8.636,97) im Sinne des zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestehenden Abkommens (BGBl. Nr. 390/1970 idF BGBl. Nr. 585/1978, BGBl. Nr. 835/1994, in der Folge: DBA-GB) auf die österreichische Steuerschuld angerechnet.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wendet sich der Bf. gegen die "Festsetzung der Einkommensteuer unter Einbeziehung der britischen Einkünfte als unbeschränkt steuerpflichtiger".

Daraufhin wurde die Berufung (nunmehr: Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vorgelegt. Im Vorlagebericht vom 17. Februar 2010 wies das Finanzamt ua. darauf hin, dass der Bf. seit 12. November 1998 seinen Hauptwohnsitz in Österreich, und zwar in K. und (laut eigenen Angaben in den englischen Steuererklärungen) - für die Zeit seiner Tätigkeit in Großbritannien dort keinen Wohnsitz ("not ordinarily resident") gehabt hätte. Der Bf. sei daher gemäß Art 1 DBA-GB in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig und mit dem Welteinkommen zu besteuern.

Ergänzend zur Beschwerde legte der steuerliche Vertreter in der Folge dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr: Bundesfinanzgericht) ein Schreiben des Bf. vom 7. Juli 2011 vor, woraus hervorgeinge, dass der Bf. die Beschäftigung bei der K.UK in L. langfristig angelegt hätte und "*den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens eindeutig in das Vereinigte Königreich verlagert hat*". Als Beweise werden angeführt:

- Die Ehegatten hätten ihren Wohnsitz in Li aufgegeben,
- beide Ehegatten seien nach L. gezogen, um dort zu arbeiten,
- das familieneigene KFZ sei abgemeldet und verkauft worden,
- der in Österreich gemeldete Hauptwohnsitz in K. hätte für die Ehegatten zu keiner Zeit "Mittelpunkt der Lebensinteressen" sein können (ehemaliges Kinderzimmer, daher nur Postadresse),
- Certificate of Residence, ausgestellt von "HM Revenue & Customs", als Ansässigkeitsbescheinigung für den Bf. und
- Erläuterungen der K.UK L., dass die Steuerklärungen im Vereinigten Königreich als "resident in UK" eingereicht worden seien.

In seinem Schreiben vom 7. Juli 2011 wies der Bf. weiters darauf hin, dass der "Wohnsitz" in K. lediglich als Postadresse gedient habe und - bis einschließlich 2004 - "bestenfalls als Zweitwohnsitz angesehen werden könne", was jedoch seitdem aufgrund der

Erkrankung seiner dort wohnenden Mutter nicht mehr möglich sei. Den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat, wonach er "laut eigenen Angaben in den englischen Steuerklärungen" für die Zeit seiner Tätigkeit *keinen* Wohnsitz in Großbritannien gehabt hätte, entgegnete der Bf. Folgendes:

- 1) Am 30. Juli 2006 sei er gemeinsam mit seiner Ehefrau nach L. übersiedelt. Den Mietvertrag für die Wohnung an der bisherigen Arbeitsstätte in Li habe er unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist per 31. Juli 2006 gekündigt. Sein Auto habe er einem Autohändler in Li verkauft. Der Aufenthalt in England wäre sowohl von ihm als auch seiner Frau (die dort als Diplomkrankenschwester gearbeitet hätte) als langfristig geplant gewesen.
- 2) Seiner Ansicht nach hätte das Finanzamt die englischen Steuererklärungen falsch interpretiert. Diesbzgl. verweise er auf die Beilage 2, in der ihm von G.B. (zuständig für die Steuerangelegenheiten der ausländischen Mitarbeiter der K.UK bestätigt werde, dass er in den Steuerklärungen 2006/2007 und 2007/2008 angegeben hätte, "resident in UK" gewesen zu sein.
- 3) Hinsichtlich des "resident status for tax purposes" verweise er auf die Beilage 3, worin ihm von den englischen Finanzbehörden bestätigt werde, in den Steuerjahren 2006/2007 und 2007/2008 "resident for United Kingdom tax purposes" zu sein.
- 4) Gemäß Art 4 Abs. 1 DBA Großbritannien entscheide über den steuerlichen Wohnsitz die Ansässigkeit und hier wiederum gemäß Abs. 2 insbesondere der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der gewöhnliche Aufenthalt. Beide Kriterien seien durch die Tatsachen, dass er gemeinsam mit seiner Ehefrau nach L. gegangen sei, die Wohnung in Li aufgegeben, das Auto verkauft und in L. eine Vollzeitbeschäftigung aufgenommen habe, dokumentiert. Sämtliche Gehaltsbezüge seien auf ein englisches Bankkonto überwiesen worden, dessen Eröffnung den gewöhnlichen Aufenthalt in England voraussetze.
- 5) Die Beschäftigung bei der K.UK in L. sei langfristig angelegt gewesen. Da sich jedoch das "Transaktionsvolumen" und damit sein "Projektpotential" im Vorfeld der Wirtschaftskrise massiv reduziert hätten, sei – entgegen aller Erwartungen – die Auslastung seiner Person aus Sicht der K.UK nicht mehr gegeben gewesen.

In der am 10. Dezember 2013 abgehaltenen mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter des Bf. ein Schreiben vor, worin er eingangs ausführt, dass die **"bisherige Argumentation, nämlich die Auseinandersetzung mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des DBA Österreich - Großbritannien, auf einer falschen Ebene stattgefunden hat, weil die Darstellung des Sachverhaltes in den abweisenden Bescheiden nicht den Tatsachen entspricht"**:

Das Finanzamt habe nämlich - ausgehend davon, dass in Österreich ein Wohnsitz bestünde - die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich abgeleitet. Entscheidend für die Beurteilung der beschränkten Steuerpflicht sei jedoch in erster Linie nationales Recht und sei deshalb zuerst die Frage zu klären, **"ob überhaupt ein Wohnsitz in Österreich**

bestand". Diese Frage sei nun - so der steuerliche Vertreter - aus nachstehenden Gründen zu verneinen:

Der Bf. und seine damalige Gattin hätten ihren Familienwohnsitz in Li aufgegeben und den PKW verkauft.

Die Gattin sei ebenfalls nach L. übersiedelt und wäre dort als Krankenschwester beschäftigt gewesen.

Der polizeilichen Meldung in K. könne keine Bindungswirkung zukommen, weil dort das dortige, ehemalige Kinderzimmer als Familienwohnsitz völlig ungeeignet gewesen wäre und - da aufgrund der schweren Erkrankung der Mutter Pflegepersonal in der Wohnung wohnte - als solcher nie genutzt werden hätte können.

Die polizeiliche Meldung sei ein "bedeutungsloses Relikt", und sei früher eine Postadresse im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Möbel A-GmbH und der A-KG gewesen. Die 60-m²-Wohnung der Mutter läge im ersten Stock des Betriebssitzes der Möbel A-GmbH. Post - insbesondere in Abgabenangelegenheiten - wäre seinerzeit dorthin zugestellt und an den Bf. bzw. direkt an den Steuerberater weitergeleitet worden.

Folglich sei es "**von Beginn an zu einem Wechsel der Ansässigkeit nach Großbritannien gekommen und habe es im streitgegenständlichen Zeitraum keinen Wohnsitz in Österreich gegeben**".

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. ergänzend darauf hingewiesen, dass schon "*aufgrund der erforderlichen 24-Stunden-Pflege für die Mutter keine Möglichkeit der Benutzung der Wohnung durch den Bf. bestanden*" hätte.

Daraufhin wurde die mündliche Verhandlung zur weiteren Sachverhaltsermittlung (Namhaftmachung des Pflegepersonals, Vorlage von Meldezettel, abgeschlossene Verträge mit Agenturen zur Vermittlung von Pflegepersonal, Belege über geleistet Zahlungen an die Agentur, Arztbestätigung, etc.) vertagt.

Im Jänner 2014 wurden schließlich vom Steuerberater - bezugnehmend auf die Ergänzungsaufträge anlässlich der mündlichen Verhandlung - dem Finanzamt folgende Unterlagen nachgereicht:

Schreiben von M.B., geb. am XY, worin sie bestätigt, seit September 2005 im Rahmen einer 24-Stunden-Pflege in der Wohnung von Frau W.A., mit Adresse K., tätig gewesen zu sein. Bis Februar 2008 sei die Vermittlung über die Agentur E. erfolgt; ab diesem Zeitpunkt habe sie ein eigenes Gewerbe angemeldet.

- Schreiben von M.P., geb. am YZ, worin sie bestätigt, seit September 2005 im Rahmen einer 24-Stunden-Pflege in der Wohnung von Frau W.A., mit Adresse K., tätig gewesen zu sein. Bis Februar 2008 sei die Vermittlung über die Agentur E. erfolgt; ab diesem Zeitpunkt habe sie ein eigenes Gewerbe angemeldet.

- Schreiben des Hausarztes Dr. H.H., worin dieser bestätigt, dass die Mutter des Bf., Frau W.A., aufgrund ihrer Pflegenotwendigkeit seit September 2005 eine 24-Stunden-Pflege in

Anspruch genommen habe. Diese Pflege würde abwechselnd von den - ihm seit diesem Datum persönlich bekannten - Pflegerinnen Frau M.B. und Frau M.P. durchgeführt werden und seien diese beiden Damen bei den Visiten in der Wohnung immer anzutreffen gewesen.

- Schreiben der RAIKA MM, worin diese Überweisungen an die Agentur E. in den Jahren 2006 und 2007 bestätigt.
- Vereinbarung mit der Agentur E., worin festgelegt ist, dass "die Verpflegung und Unterkunft von der zu pflegenden Person zu übernehmen" ist.
- Meldezettel von M.B. und M.P., woraus hervorgeht, dass diese Personen an der Adresse K., als Nebenwohnsitz gemeldet sind.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2014 teilte die Finanzamtsvertreterin dem Bundesfinanzgericht mit, dass sie die übermittelten Unterlagen eingehend geprüft habe und zur Ansicht gekommen sei, dass der Bf. glaubhaft gemacht habe, dass die beiden *"Pflegerinnen abwechselnd bereits ab September 2005 gemeinsam in der Wohnung der Mutter gewohnt haben"*. Er habe somit *"auch glaubhaft gemacht, dass er mit seiner damaligen Ehefrau in dieser 60-m²Wohnung keinen Wohnsitz iSd § 26 BAO hatte"*.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach Absatz 2 erster Satz dieser Bestimmung 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.).

Strittig ist nun im vorliegenden Fall, ob der Bf. während seiner nichtselbständigen Tätigkeit in Großbritannien *überhaupt* einen inländischen Wohnsitz gehabt hat und wo der Bf. - bei Bejahung eines Doppelwohnsitzes - *ansässig* im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens [Art 4 Abs. 2 lit. a DBA-GB: *"Die Person gilt 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")."*] gewesen ist.

Daraus erhellt, dass die abkommensrechtliche Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen daher gegenständlichenfalls erst dann zu klären ist, wenn feststeht, dass der Bf. sowohl in Österreich als auch in Großbritannien über eine ständige Wohnstätte verfügt hat.

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

Nach dem Gesetzeswortlaut kann ein Wohnsitz immer nur dann angenommen werden, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die auf das Beibehalten und Benutzen 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 benutzt 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 14.11.1996, 94/16/0033).

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

Der Bf. bzw. sein steuerlicher Vertreter wenden sich nun gegen die Annahme eines inländischen Wohnsitzes vor allem mit dem - erstmals in der mündlichen Verhandlung so dezidiert vorgebrachten Argument -, dass das in der 60-m²- Wohnung der Mutter befindliche (ehemalige) 14-m² große Kinderzimmer im streitgegenständlichen Zeitraum schon auf Grund der objektiven Gegebenheiten überhaupt nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses zur Verfügung stehen habe können, da in dieser Wohnung auch

die für die 24-Stunden-Pflege zuständigen Pflegerinnen gewohnt haben (und nach wie vor wohnen).

Abgesehen davon wäre das ehemalige Kinderzimmer auch als Familienwohnsitz völlig ungeeignet gewesen, wurde als solcher tatsächlich nie genutzt bzw. konnte auch aus den dargelegten Gründen als solcher gar nicht genutzt werden.

Der Bf. bzw. sein steuerlicher Vertreter haben nun nach Vertagung der Verhandlung zur Untermauerung ihres Vorbringens die oben angeführten Unterlagen nachgereicht.

Bei Überprüfung dieser Unterlagen ist nun das Bundesfinanzgericht (BFG) zur Überzeugung gelangt, dass vom Bf. zumindest glaubhaft gemacht worden ist, dass er die Räumlichkeiten nicht nur nicht genutzt hat, sondern auch keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ihm die Räumlichkeiten (allenfalls) tatsächlich jederzeit zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses zur Verfügung gestanden wären. Im Übrigen könnte wohl auch nicht bei einem 14-m²-Kinderzimmer von einem - im Sinne der Rechtsprechung - den persönlichen Verhältnissen "entsprechendes Heim"(Familienwohnsitz) gesprochen werden.

Auf Basis dieser Sachlage und unter Berücksichtigung der oben dargelegten Rechtslage vertritt das BFG daher - gleich der Finanzamts-Vertreterin in ihrem Schreiben vom 14. April 2014 - die Auffassung, dass gegenständlichenfalls vom Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO nicht die Rede sein kann.

Da somit schon - mangels inländischen Wohnsitzes - das Vorliegen eines Doppelwohnsitzes während der Auslandstätigkeit zu verneinen ist, stellt sich die abkommensrechtliche Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht mehr und war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, hat sich der Verwaltungsgerichtshof doch schon mehrfach mit der Frage, wann von einem **inländischen Wohnsitz** im Sinn der Abgabenvorschriften auszugehen ist, auseinandergesetzt.