



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vom 30. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 20. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.  
Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2007 wurde der Berufungsführer hinsichtlich des Jahres 2006 in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt.

In der Berufung vom 30. Jänner 2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass er am 1.5.2006 seinen Hauptwohnsitz nach Luxemburg verlegt habe. Seit 2007 sei er in Luxemburg voll steuerlich erfasst. Er habe die Fristen durch seine dauerhaften Aufenthalte im Ausland nicht einhalten können. Sein Hauptwohnsitz sei in Luxemburg. In Österreich habe er nur einen Nebenwohnsitz, an dem auch seine Freundin wohne.

Der Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2008 teilweise stattgegeben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Vom 1.1.bis 16.4. sowie vom 27.12. bis 31.12. waren Sie im Jahr 2006 bei MB in R als Angestellter beschäftigt und erwirtschafteten zusammen 3.024,70 €. Weiters beträgt Ihr Gewinnanteil an der Schischule A für den "Jahresabschluss 2006" 3.897,89 €. In den*

*Zeiträumen vom 17.4.2006 bis 30.4.2006 sowie vom 27.11.2006 bis 26.12.2006 waren Sie beim Arbeitsmarktservice arbeitslos gemeldet (zusammen: 1.082,80 €). In Luxemburg beschäftigte Sie vom 1.5.2006 bis 5.11.2006 RS, [...], um monatlich 1.795,03 € netto (32 Überstunden inkludierend).*

*Fernmündlich teilten Sie am 26.2.08 bzw. 29.2.08 mit, im Jahr 2006 ca. 10.500 € in Luxemburg ins Verdienen gebracht zu haben und Ihren Hauptwohnsitz nach Abschluss der Wintersaison 2006/07 endgültig nach Luxemburg verlegt zu haben. Dies bedeutet, die in Luxemburg erwirtschafteten Einkünfte, die in Österreich zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind, reduzieren sich im Streitjahr von 12.000 € auf 10.500 €."*

Im Vorlageantrag vom 9.4.2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„Den Einkommensteuerbescheid habe ich am 25.4.2008 anlässlich eines Besuches im X erhalten. Gegen den Bescheid vom 3.3.2008 betreffend Einkommensteuer 2006 stelle ich innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufung richtet sich gegen folgenden Punkt des Bescheides:*

*Einbeziehung meiner ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt, bzw. Bemessung der Einkommensteuer. Ich beantrage diese Einkünfte in Höhe von € 10.500,00 aus der Steuerberechnung zu entfernen bzw. auszuschließen und einen neuen Bescheid zu erlassen.*

*Begründung:*

*Seit dem 1.5.2006 wohne und arbeite ich in Luxemburg. Mein Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen ist daher ab diesem Zeitpunkt Luxemburg. Ich habe lediglich manchmal über Ersuchen der Schischule als Schilehrer ausgeholfen und auch bei einem Bekannten im Service tageweise während meinesurlaubes im X gearbeitet. Da diese Tätigkeiten keinen Wohnsitz oder Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellen, bitte ich Sie meiner Berufung stattzugeben.*

*Als Zustellungsvertreter benenne ich Frau CR, [...]."*

Im Vorhalt vom 13. Oktober 2010 stellte der UFS dem Berufungsführer folgende Fragen:

*„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:*

- Welche konkreten persönlichen Beziehungen bestehen zu den einzelnen Staaten und in welchem zeitlichen Umfang werden diese in der Freizeit gepflegt, insbesondere
- kulturelle,
- religiöse,
- politische (Mitglied in Parteien),
- gesellschaftliche (zB Freundes- und Bekanntenkreis, Mitgliedschaft zu Vereinen),
- familiäre Beziehungen (Zeit, welche mit der Familie Lebensgefährtin, Kinder, Geschwister, Eltern etc. - verbracht wird)
- Wo wohnen diese Familienmitglieder (Lebensgefährtin, Kinder, Geschwister, Eltern)
- Beziehungen zu Sachen (Vermögen),
- Ausübung besonderer Hobbys oder anderer Interessen,

*Weiters werden Sie ersucht den Luxemburger Steuerbescheid für das Jahr 2006 vorzulegen."*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19.10.2010 führte der Berufungsführer im Wesentlichen aus:

Er pflege kulturelle, politische und religiöse Beziehungen weder in Österreich noch in Luxemburg. In Luxemburg habe er Bekannte, mit denen er gesellschaftlich verkehre. Seine Lebensgefährtin besuche ihn regelmäßig in Luxemburg. Seine Kinder seien volljährig und in der Schweiz bzw Deutschland tätig. Der Kontakt sei telefonisch und gut. Seine Interessen lägen in Luxemburg wo er lebe und sein Geld verdiene. Seine Freizeit verbringe er auf dem Fahrrad. Sein Elternhaus stehe im Burgenland, wo seine Mutter mit 70 Jahren allein lebe. Er besuche seine Mutter einmal im Jahr. Seine Lebensgefährtin lebe im X, sei aber regelmäßig bei ihm zu Besuch. Für 2006 und 2007 habe er keine Steuererklärung gemacht. Lohnzettel seien vorhanden.

Der Vorhalt und die Vorhaltsbeantwortung sind am 21.10.2010 dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt worden.

Das Finanzamt hat keine Stellungnahme abgegeben.

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

Streit besteht im Berufungsfall darüber, wo der Berufungswerber im Jahr 2006 seinen Wohnsitz hatte (in Österreich oder in Luxemburg) und für den Fall, dass von einem Doppelwohnsitz auszugehen ist, wo der Berufungswerber seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte und schließlich, ob Österreich oder Luxemburg das Besteuerungsrecht an den Einkünften des Berufungswerbers im Jahr 2006 zustand.

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, EStG<sup>9</sup>, § 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 innehat 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 benützt 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 benützen zu können. 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, BAO<sup>3</sup>, § 26 Tz 5 und 6). Zu beachten ist, dass im Abgabenrecht nicht (nur) auf die rechtliche, sondern auch auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit abzustellen ist, da ertragsteuerrechtliche Tatbestände in der Regel der sog. wirtschaftlichen Anknüpfung folgen und sich somit nicht auf formalrechtliche Anknüpfungen beschränken (vgl. zB VwGH 17.9.1992, 91/16/0138).

Der Wohnsitzbegriff fordert nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung. Ob die Wohnung auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt für die Begründung eines Wohnsitzes, 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).

Eine Aufgabe des Wohnsitzes ist anzunehmen, wenn nach außen in Erscheinung tretend die tatsächlichen Umstände so verändert werden, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO nicht mehr zur Gänze vorliegen. Anders als beispielsweise für den Wohnsitzbegriff im Zivilprozessrecht ist im Abgabenrecht die subjektive Absicht allein keinesfalls für die wirksame Aufgabe des inländischen Wohnsitzes ausreichend. Die subjektive Absicht muss sich für Zwecke des Steuerrechts jedenfalls in objektiv erkennbaren, nach außen in Erscheinung tretenden Umständen manifestieren (vgl. SWI 2005, 24 und die dort zitierte Literatur).

Der Berufungsführer hat in der Berufung selbst eingeräumt, dass er in Österreich zumindest einen Nebenwohnsitz hatte. Der Berufungsführer ist nach seiner Tätigkeit in Luxemburg wieder an seinen vorigen Wohnsitz zurückgekehrt. Der Berufungsführer hat daher seinen Wohnsitz in Österreich nicht aufgegeben. Das Vorbringen im Vorlageantrag, dass er auf Grund der Tätigkeit in Luxemburg nur dort einen Wohnsitz hatte, ist in diesem Zusammenhang nicht wesentlich, da bei der Klärung der Frage wo sich ein Wohnsitz befindet nicht darauf abgestellt

wird, wo der Steuerpflichtige seine berufliche Tätigkeit ausübt. Gegenständlich ist daher davon auszugehen, dass der Berufungsführer im Jahr 2006 sowohl in Österreich als auch in Luxemburg über einen Wohnsitz verfügt hat.

Außer Streit steht, dass die in Österreich erzielten Einkünfte in Österreich und die in Luxemburg erzielten Einkünfte in Luxemburg steuerpflichtig sind.

Artikel 20 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Luxemburg (in der Folge kurz: DBA) lautet:

*„(1) Einkünfte und Vermögen, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens der Besteuerung in einem der beiden Vertragstaaten unterliegen, dürfen in dem anderen Vertragstaat auch nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden. Vorbehalten bleiben die Bestimmungen der Artikel 9, 10 und 11.*

*„(2) Ungeachtet der Bestimmung des Absatzes 1 beschränkt dieses Abkommen nicht die Befugnis jedes der beiden Vertragstaaten, die Steuern bei jenen Personen, die ihren Wohnsitz in seinem Gebiet haben, auf die ihm zur Besteuerung zugewiesenen Einkommensteile oder Vermögensteile zu den dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen.“*

Auf Grund von Artikel 20 DBA besteht ein Progressionsvorbehalt.

Artikel 2 DBA lautet:

*„(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten Einkünfte, für die in diesem Abkommen keine Regelung getroffen ist, so hat dieser Vertragstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.*

*„(2) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten" eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Vertragstaates dort auf Grund ihres Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthaltes steuerpflichtig ist, oder eine juristische Person, die nach dem Recht dieses Vertragstaates dort auf Grund ihres Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Leitung steuerpflichtig ist.*

*„(3) Ergibt sich nach den Bestimmungen des Absatzes 2 für eine natürliche Person ein Wohnsitz in beiden Vertragstaaten, so ist der Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens wie folgt zu ermitteln:*

*a) der Wohnsitz einer natürlichen Person gilt als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Vertragstaat gelegen, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);*

*b) kann nicht bestimmt werden, in welchem der beiden Vertragstaaten die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;*

*c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden oder in keinem der beiden Vertragstaaten, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Vertragstaat gelegen, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt;*

*d) gehört die Person beiden oder keinem der Vertragstaaten an, so werden die obersten Finanzbehörden der beiden Vertragstaaten die Frage im beiderseitigen Einvernehmen regeln.*

*(4) Ergibt sich nach den Bestimmungen des Absatzes 2 für eine juristische Person ein Wohnsitz in beiden Vertragstaaten, so gilt ihr Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Leitung befindet. Dasselbe gilt für Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach den für sie maßgebenden innerstaatlichen Gesetzen keine juristischen Personen sind."*

Der Berufungsführer verfügte im Jahr 2006 sowohl in Luxemburg als auch in Österreich über einen Wohnsitz. Es ist daher gemäß Art 2 Abs 3 des DBA zu ermitteln wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen gelegen ist.

Unter Mittelpunkt der Lebensinteressen ist der Ort in jenem Staat zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen hat.

Der Berufungsführer hat im Jahr 2006 ca 4 Monate in Österreich gearbeitet und war ca 1,5 Monate in Österreich als arbeitslos gemeldet. In Luxemburg hat der Berufungsführer im Jahr 2006 ca 6 Monate gearbeitet. In Österreich erzielte der Berufungsführer Einkünfte in Höhe von ca. 8.000,00 € (inkl Arbeitslosengeld), in Luxemburg Einkünfte in Höhe von ca. 10.500,00 €.

Nach den glaubhaften Ausführungen des Berufungsführers hat er weder in Österreich noch in Luxemburg kulturelle, religiöse oder politische Beziehungen. Seine Kinder sind erwachsen und wohnen in der Schweiz bzw in Deutschland. Zu ihnen verfügt er nur über losen Kontakt. Die Mutter des Berufungsführers wohnt im Burgenland. Diese besucht er einmal pro Jahr. Seine Lebensgefährtin lebt im X. Seine Lebensgefährtin besucht den Berufungsführer regelmäßig in Luxemburg. Weiters ist davon auszugehen, dass der Berufungsführer seine Hobbys dort ausübt, wo er arbeitet. Laut Zentralem Melderegister hatte der Berufungsführer von 2.10.2000 bis 1.12.2008 seinen Nebenwohnsitz bei seiner Lebensgefährtin im X und seinen Hauptwohnsitz in Luxemburg. Seit 1.12.2008 hat der Berufungsführer laut Zentralem Melderegister seinen Hauptwohnsitz im X und seinen Nebenwohnsitz in Luxemburg. Der Berufungsführer hat auch in den Vorjahren in etwa im selben Verhältnis wie 2006 in Österreich und im Ausland gearbeitet. Die wirtschaftlichen Beziehungen des Berufungsführers zu Luxemburg und zu Österreich sind sowohl was die finanzielle als auch die zeitliche Gewichtung betrifft in etwa gleichwertig. Da nach den Angaben des Berufungsführers im Streitjahr seine Lebensgefährtin im X seine wichtigste Bezugsperson war und er über keinen anderen gewichtigen Beziehungen in Österreich oder Luxemburg verfügt, überwiegen seine persönlichen Beziehungen zu Österreich diejenigen zu Luxemburg. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers liegt daher in Österreich. Zudem hat der Berufungsführer eingeräumt, dass er erst ab dem Jahr 2008 in Luxemburg steuerlich voll

erfasst ist. Auch dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers im Jahr 2006 noch in Österreich gelegen ist.

Der Berufungsführer hatte daher im Jahr 2006 seinen Wohnsitz im Sinne des DBA in Österreich.

Für die Ermittlung des auf die in Österreich erzielten Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes durften aber gemäß Artikel 20 DBA die in Luxemburg erzielten Einkünfte einbezogen werden.

Da aber die luxemburgischen Einkünfte tatsächlich nur 10.500,00 € betragen haben, war der angefochten Bescheid im Umfang der Berufungsvorentscheidung abzuändern. Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 11. Februar 2011