

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache AB, Adr.X, vertreten durch die CSG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Münchner Bundesstraße 105, 5020 Salzburg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 21. März 2012, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die dazu ergangenen Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

### **Entscheidungsgründe**

Aufgrund einer Kontrollmitteilung, basierend auf der EU-Zinsrichtlinie vom 3. Juni 2003, 2003/48/EG, wurde die österreichische Finanzverwaltung davon in Kenntnis gesetzt, dass dem Bf in einem EU-Mitgliedstaat (Deutschland) Kapitalerträge zugeflossen sind. Da diese Kapitalerträge von ihm in Österreich steuerlich nicht erklärt wurden, forderte die Abgabenbehörde den Bf mit Schreiben vom 06.03.2009 auf, seine Einkünfte aus Kapitalvermögen für den Zeitraum 2003 bis 2007 sowie allfällig davon im Ausland entrichtete Steuern bekannt zu geben und die Angaben mittels geeigneter Unterlagen zu belegen.

Mit Schreiben vom 30.06.2009 äußerte sich der Bf dahingehend, er sei in den Jahren 2003 bis 2007 in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, aus diesem Grund habe er auch seine ausländischen Kapitalerträge nicht erklärt. Er habe in diesen Jahren in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt. Er sei in diesem Zeitraum vielmehr seiner beruflichen Tätigkeit auf Malta nachgegangen

und habe sich zu diesem Zweck fast ausschließlich auf Malta aufgehalten. Dies geht auch aus den beigefügten Urkunden hervor. Für den Fall, dass die Behörde aus der Tatsache, dass seine Ehefrau im betreffenden Zeitraum ein aufrechtes Mietverhältnis in Österreich hatte, auf einen Wohnsitz schließe, sei auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach unter einem Wohnsitz ein tatsächliches oder rechtliches Verfügen über eine Wohnung zu verstehen sei. Da ein tatsächliches oder rechtliches Verfügen nur den jeweiligen Vertragsparteien zukommen könne, er jedoch nachweislich nicht Vertragspartei gewesen sei, sei der Tatbestand des § 26 Abs. 1 BAO nicht erfüllt. Aus der Wohnungsmiete seiner Ehefrau lasse sich aber auch kein gewöhnlicher Aufenthalt ableiten. Sollte die Behörde aus der Tatsache, dass er gelegentlich in Österreich seine Ehefrau besucht habe, auf einen gewöhnlichen Aufenthalt schließen, sei darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Aufenthalt von ca. 8 – 10 Tagen pro Monat nicht ausreiche, um einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen.

Dem Schreiben wurden folgende Unterlagen in Kopie beigeschlossen:

- a) Auszug aus dem österreichischen Reisepass des Bfs mit einem Visavermerk betr. den Aufenthalt in Malta
- b) Auszug aus einem Mietvertrag (Seiten 1 und 2), über die Vermietung des Hauses in Adr.X
- c) eidesstattliche Erklärung über die Garagierung des Fahrzeuges des Bfs in Malta
- d) Arbeitsbestätigung des Bfs in Malta
- e) Nachweise über die Nutzung einer Wohnung durch den Bf auf Malta
- f) Kontoauszug
- g) Versicherungspolizzen betreffend die Wohnung des Bfs in Malta
- h) Versicherungspolizzen betreffend das Fahrzeug des Bfs in Malta
- i) Bestätigungen der Finanzbehörde in Malta
- j) Zahlungsnachweise über die Entrichtung von Steuern in Malta

Mit Bescheiden, jeweils datiert mit 21.03.2012, setzte die Abgabenbehörde für die Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 fest. Hierbei ging sie von ausländischen Kapitalerträgen von 23.531 Euro (2006) und 102.001 Euro (2007) aus und unterzog diese mit dem Fixsteuersatz von 25 % der Besteuerung.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 brachte der Bf mit Schreiben vom 11.04.2012 Berufung ein. In der Rechtsmittelschrift beantragt er die Aufhebung der erlassenen Bescheide mit der Begründung, er habe in diesen Jahren über keinen ordentlichen Wohnsitz in Österreich verfügt und habe demzufolge auch keine Steuerpflicht bestanden. Er verweist auf seine Eingabe vom 30.6.2009, aus der der Sachverhalt hervorgehe und die bislang noch keiner Erledigung zugeführt worden sei.

Mit Nachschauauftrag vom 26.04.2012, Ab. Nr. 9999, ordnete die Abgabenbehörde die Durchführung einer Nachschau gemäß § 144 BAO beim Bf an, im Rahmen der folgende Punkte geklärt werden sollten: Überprüfung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von 2006 bis 2008, Überprüfung der Kapitaleinkünfte von 2006 bis 2008, Überprüfung der ausländischen Einkünfte von 2009 bis 2011.

Im Arbeitsbogen zu Ab. Nr. 9999, findet sich ein handschriftlicher Vermerk des Nachschauorgans, wonach der Bf im Wege seines steuerlichen Vertreters am 25.09.2012 fernmündlich ersucht wurde, einen Nachweis über die Besteuerung der Kapitaleinkünfte für die Jahre 2006 bis 2008 sowie einen Nachweis über die Besteuerung der ausländischen Auskünfte von 2009 bis 2011 vorzulegen. Mit Schreiben vom 19.11.2012 erging dieses Ersuchen noch einmal schriftlich. Des Weiteren erliegt im Arbeitsbogen ein Grundbuchsatz betreffend die Liegenschaft EZ Y (= Liegenschaftsadresse Adr.X). Weitere Ermittlungen des Nachschauorgans zur Feststellung des gegenständlichen Sachverhaltes lassen sich dem Arbeitsbogen nicht entnehmen.

In Beantwortung des an ihn gerichteten Ersuchens verwies der Bf mit Schreiben vom 28.11.2012 auf die der Abgabenbehörde im gegenständlichen Verfahren bereits übermittelten Unterlagen. Aus diesen Unterlagen – so der Bf – gehe hervor, dass er in den Jahren 2006 bis 2008 in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen sei. Die ausländischen Kapitalerträge 2006 bis 2008 seien entsprechend der maltesischen Rechtsordnung veranlagt worden (die diesbezüglichen Unterlagen lägen der Abgabenbehörde bereits vor). Für die Jahre 2009 bis 2011 seien keine ausländischen Steuerbescheide vorhanden, vielmehr sei er ab diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Mit Berufungsvorentscheidungen, jeweils datiert mit 07.12.2012, gab die Abgabenbehörde der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide keine Folge. Diese Entscheidung begründete sie damit, der Bf sei laut Grundbuchsabfrage Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ Y. Diese Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 17.08.1987 erworben worden. Im Rahmen der Nachschau vom 04.05.2012 zu AbNr. 9999 sei er am 25.09.2012 fernmündlich und am 19.11.2012 schriftlich aufgefordert worden, einen Nachweis über die Besteuerung der ausländischen Kapitalerträge für den Zeitraum 2006 bis 2008 samt bezughabenden Unterlagen vorzulegen. Dieser Aufforderung sei er nicht nachgekommen. Aufgrund des Auslandssachverhaltes treffe ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Mit Eingabe vom 11.01.2013 beantragte der Bf seine Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen und ersuchte um Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Laut § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand gemäß § 26 Abs. 1 BAO dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand gemäß § 26 Abs. 2 erster Satz BAO dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderledigung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 274 Abs. 5 iVm Abs. 3 Z 3 BAO kann ungeachtet eines Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von einer solchen abgesehen werden, wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

Außer Streit steht im vorliegenden Verfahren, dass der Bf in den Jahren 2006 und 2007 Einkünfte aus Kapitalvermögen in Deutschland bezogen hat. Strittig ist vielmehr, ob der Bf in den genannten Jahren in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und sich folglich seine Steuerpflicht auch auf die in Deutschland erzielten Einkünfte erstreckt.

Der Bf bekämpft die erfolgten Steuervorschreibungen mit der Begründung, er habe in den in Rede stehenden Jahren keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt. Er habe sich in diesen Jahren vielmehr fast ausschließlich auf Malta aufgehalten und sei dort seiner beruflichen Tätigkeit nachgegangen. Aus dem Umstand, dass seine Ehegattin in den maßgeblichen Jahren Mieterin einer Wohnung in Österreich gewesen sei, könne nicht darauf geschlossen werden, er habe einen Wohnsitz in Österreich gehabt. Unter Wohnsitz sei ein tatsächliches oder rechtliches Verfügen über eine Wohnung zu verstehen. Da dieses nur den jeweiligen Vertragsparteien zukommen könne, er jedoch nachweislich nicht Vertragspartei gewesen sei, scheide für ihn ein Wohnsitz aus.

Diese Auffassung vermag das Gericht nicht zu teilen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, ist für das "Innehaben" einer Wohnung einzig die tatsächliche Verfügungsgewalt entscheidend (vgl. z.B. VwGH 18.01.1996, 93/15/0145, VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Die tatsächliche Verfügungsgewalt muss sich mit der rechtlichen nicht decken. Daher kann ein Steuerpflichtiger auch in Räumen, die ein Dritter gemietet hat, eine Wohnung haben (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup> § 1 Rz 11).

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, ob der Bf für den Fall, dass er in Österreich über keinen originären Wohnsitz verfügte, einen von seiner Ehegattin abgeleiteten Wohnsitz in Österreich hatte. Die Finanzverwaltung nimmt einen abgeleiteten Wohnsitz im Inland an, wenn ein Auslandsösterreicher eine Österreicherin mit Wohnsitz im Inland heiratet und diese hier weiterhin lebt; dies gelte auch dann, wenn der Ehemann im Ausland beruflich tätig bleibt und seine Österreich-Aufenthalte (nunmehr bei seiner Ehefrau) in zeitlicher Hinsicht nicht wesentlich länger ausfallen als vor der Eheschließung (vgl. Doralt, a.a.O. § 1 Rz 14). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann bei aufrechter Ehe idR davon ausgegangen werden, dass die Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt (vgl. VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127). Hält sich ein Ehegatte aus beruflichen 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. Doralt, a.a.O. § 1 Rz 14).

Die Beurteilung der Frage, ob der Bf einen Wohnsitz bzw. einen von seiner Ehegattin abgeleiteten Wohnsitz in Österreich hatte, ist nur auf Basis entsprechender Sachverhaltsfeststellungen möglich. Daran mangelt es aber bislang vollends. Laut dem im Arbeitsbogen zu Ab. Nr. 9999 befindlichen Grundbuchsatz erwarb der Bf gemeinsam mit seiner Ehegattin mit Kaufvertrag vom 17.08.1987 je zur Hälfte die Liegenschaft EZ Y (mit der Liegenschaftsadresse Adr.X). Unter dieser Anschrift scheint auch die Ehegattin des Bfs ununterbrochen seit 02.05.1988 mit ihrem Hauptwohnsitz im zentralen Melderegister auf. Demgegenüber wurde vom Bf mit seiner Eingabe vom 30.06.2009 ein Mietvertrag vorgelegt, laut dem das Gebäude mit der Adresse Adr.X, ab 01.09.2001 auf unbestimmte Zeit vermietet wurde. Gegenstand des Mietverhältnisses sind nicht einzelne Räumlichkeiten, sondern das gesamte Haus. Es ergibt sich somit die Frage, wo die Ehegattin des Bfs in Österreich in den in Rede stehenden Jahren ihren Wohnsitz hatte. Dass sie in den genannten Jahren einen Wohnsitz in Österreich hatte, gesteht der Bf selbst ausdrücklich zu, indem er ausführt, dass sie Mieterin einer Wohnung gewesen sei und er seine Ehefrau auch in Österreich besucht habe.

Ist der Wohnsitz der Ehegattin des Bfs geklärt, so gilt es in weiterer Folge im Sinne der erfolgten Ausführungen zu prüfen, ob es sich bei diesem Wohnsitz um den Wohnsitz der Familie handelte.

Ergeben die durchgeführten Ermittlungen, dass der Bf in den maßgeblichen Jahren keinen Wohnsitz in Österreich hatte, so ist noch immer klärungsbedürftig, ob die unbeschränkte Steuerpflicht nicht durch den gewöhnlichen Aufenthalt ausgelöst wird. Zum gewöhnlichen Aufenthalt siehe die Ausführungen in Doralt, a.a.O. § 1 Rz 18 ff.

Zur Lösung der gegenständlichen Streitfrage sind erstmalige, umfangreiche Ermittlungen notwendig, die es geboten erscheinen lassen, die angefochtenen Bescheide samt ergangener Berufungsvorentscheidungen aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen. Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 BAO) kommt – unter Einbeziehung der Mitwirkungs- und

Auskunftspflichten der Abgabepflichtigen – in erster Linie der Abgabenbehörde zu. Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtes, anstatt seine Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 278 Rz 5). Gegen eine derartige Sachverhaltsfeststellung durch das Gericht, die im Ergebnis auf die Durchführung praktisch des gesamten Untersuchungsverfahrens hinauslaufen würde, spricht auch der Umstand, dass dem Bf damit die Beurteilung der Beweissituation durch zwei Ebenen (Abgabenbehörde und Verwaltungsgericht) genommen würde. Da der Aufwand für die Klärung des Sachverhaltes durch das Gericht unverhältnismäßig hoch ist und die erforderlichen Ermittlungen durch die Abgabenbehörde und die ihr zur Verfügung stehenden Organe rascher und wesentlich kostengünstiger durchgeführt werden können, steht die Aufhebung auch mit der Verfahrensökonomie im Einklang.

Unter Bedachtnahme auf § 274 Abs. 5 iVm Abs. 3 Z 3 BAO wurde von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist aus nachstehendem Grund nicht zulässig: Die gegenständliche Entscheidung hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dass das Verwaltungsgericht den angefochtenen Bescheid und allfällige Beschwerdevorentscheidungen aufheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisen kann, wenn die im § 278 Abs. 1 BAO genannten Voraussetzungen vorliegen, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Salzburg, am 16. Juni 2014