



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0304-F/08,  
miterledigt RV/0305-F/08,  
RV/0306-F/08, RV/0054-F/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 7. März 2008 betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate März bis Dezember 2006 sowie für die Monate Jänner bis Dezember 2007, vom 10. April 2008 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, vom 8. Mai 2008 betreffend Zurückweisung einer Berufung und vom 17. September 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Kalendermonate März bis Dezember 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Kraftfahrzeugsteuer wird für die Monate April bis Dezember 2006 mit 280,80 € festgesetzt.

2. Die übrigen Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Kraftfahrzeugsteuer:

Die Berufungswerberin war vom 25. Mai 2004 bis zum 31. Mai 2005 bei der MPS in E und ist seit 1. Juni 2005 bei der SAG in T im Fürstentum Liechtenstein unselbstständig beschäftigt. Zwischen den Jahren 2004 und 2008 mietete sie Wohnungen in Vorarlberg in Grenznähe zu

Liechtenstein, von wo aus sie täglich zur Arbeit fuhr. Laut Zentralem Melderegister war die Berufungswerberin vom 13. August 2004 bis 19. Oktober 2004 in der Amerdonastrasse 7 in Frastanz, vom 19. Oktober 2004 bis 2. November 2005 im KW in Feldkirch und vom 18. Jänner 2006 bis zum 19. Mai 2008 im HW in Feldkirch gemeldet.

In dieser Zeit mietete die Berufungswerberin aber auch (Miet)Wohnungen in ihrem Herkunftsland Deutschland, und zwar vom 1. bis 31. Oktober 2004 in der MG in Oettingen und ab 1. November 2004 in der GHStr in Oettingen.

Am 15. April 2005 wurde die Berufungswerberin von der Grenzkontrollstelle Feldkirch-Tisis mit einem Kraftfahrzeug der Marke FIAT 179 und dem deutschen Kennzeichen K1 mit dem Verdacht auf einen Verstoß gegen das Kraftfahrgesetz angehalten. Das Fahrzeug war auf die Mutter der Berufungswerberin zugelassen. Laut den Feststellungen der Grenzkontrollstelle Feldkirch-Tisis in der Anzeige an die Bezirkshauptmannschaft Feldkirch vom 15. April 2005 hatte die Berufungswerberin ihren Hauptwohnsitz in Österreich und das am 13. August 2004 eingebrachte Kraftfahrzeug ebenhier verwendet, ohne es in Österreich angemeldet zu haben. Die Annahme des Hauptwohnsitzes in Österreich wurde in der Anzeige auf die Aussage der Berufungswerberin, sie kehre nur alle vierzehn Tage nach Deutschland zurück, gestützt.

Am 16. Juli 2006 wurde die Berufungswerberin neuerlich von der Grenzkontrollstelle Feldkirch-Tisis angehalten, diesmal mit einem FIAT mit dem deutschen Kennzeichen K2. Dieses Fahrzeug wurde am 1. März 2006 nach Österreich eingebracht und war ebenfalls auf die Mutter der Berufungswerberin zugelassen.

Mit Bescheid vom 12. Oktober 2006 setzte das Finanzamt Feldkirch Normverbrauchsabgabe für den FIAT mit dem Kennzeichen K2 fest.

Eine gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2008 als unbegründet ab. Da diese Entscheidung nicht mehr angefochten wurde, ist diese zwischenzeitig in Rechtskraft erwachsen.

Mit Bescheiden vom 7. März 2008 setzte das Finanzamt für dieses Kraftfahrzeug auch Kraftfahrzeugsteuer für die Kalendermonate März bis Dezember 2006 (312 €) und für die Monate Jänner bis Dezember 2007 (374,40 €) fest.

Gegen diese Bescheide er hob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 25. März 2008 Berufung. Zur Begründung gab sie an, bei dem bescheidgegenständlichen Fahrzeug handle es sich um ein Leihfahrzeug, welches ihr nur zur Nutzung zur Verfügung gestellt worden sei. Überdies sei dieses Fahrzeug in Deutschland rechtmäßig versichert und versteuert. Nach europäischer Rechtsprechung könne sie zur Zahlung von Kraftfahrzeugsteuer nicht verpflichtet

---

werden, da sie ihren Hauptwohnsitz nicht in Österreich habe und zudem auch nicht Halterin und Besitzerin des Fahrzeugs sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2008 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2008 wandte sich die Berufungswerberin neuerlich gegen die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer. In diesem Schreiben, das als Vorlageantrag zu werten ist, ergänzte die Berufungswerberin ihre Berufung zusammengefasst wie folgt:

Die Stadt Feldkirch habe bestätigt, dass es ich bei der Anschrift HW in Feldkirch um einen Nebenwohnsitz handle und nicht um einen Hauptwohnsitz. Aus § 26 Abs. 2 BAO ergebe sich somit, dass Österreich kein Besteuerungsrecht habe, da auch die durchschnittliche Verweildauer von sechs Monaten nicht erreicht werde. Außerdem habe das Finanzamt auch gegen § 166 BAO verstoßen, da Beweismittel einfach ignoriert worden seien. Weiters liege ein Verstoß gegen § 115 Abs. 3 und Abs. 4 vor, da weder die Angaben noch die amtsbekannten Umstände eine rechtliche Würdigung erfahren hätten. Das Kraftfahrzeug sei ein Leihfahrzeug, es werde zum überwiegenden Teil im Ausland bewegt und habe seinen dauernden Standort somit nicht in Österreich.

## 2. Einkommensteuer 2006 und 2007

Bereits im September 2006 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin auf, Einkommensteuererklärungen abzugeben.

Auf dieses Schreiben antwortete die Berufungswerberin am 1. Oktober 2006, sie sei nicht verpflichtet, in Österreich Steuern zu bezahlen, diese gehe aus einer Bestätigung des Finanzamtes Nördlingen hervor. Ihr Hauptwohnsitz befindet sich auch nicht Feldkirch, sondern in Oettingen in Deutschland.

Mit dieser Bestätigung im Sinne des Artikel 4 des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland (DBA-Deutschland) wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt Nördlingen attestiert, dass diese seit dem 1. Jänner 2004 bis auf Weiteres ihren steuerlichen Hauptwohnsitz in der MG in Oettingen habe und für diesen Zeitraum das Besteuerungsrecht für die Lohneinkünfte aus der Tätigkeit bei der MPS gemäß Artikel 21 DBA-Deutschland der Bundesrepublik Deutschland zustehe.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2007 widerrief das Finanzamt Nördlingen allerdings die Bestätigung vom 21. Mai 2004 rückwirkend zum 1. Jänner 2006: Ab diesem Zeitpunkt stehe das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 21 DBA-Deutschland für die Lohneinkünfte aus der Tätigkeit bei der SAG der Republik Österreich zu.

---

Weil die Berufungswerberin der Aufforderung, eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 abzugeben nicht nachgekommen war, nahm das Finanzamt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor und setzte die Einkommensteuer 2006 mit Bescheid vom 20. Mai 2008 mit 6.412,22 € fest.

Am 9. September 2008 gab die Berufungswerberin Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 ab. Darin machte sie Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe der Mieten für die Wohnung in Feldkirch (6.134,39 € bzw 5.880 €) und Kosten für Familienheimfahrten, und zwar für eine monatliche Heimfahrt zum Wohnsitz nach Deutschland (2.252,64 € bzw 2.252,64 €) geltend. Weiters machte sie Fahrtkosten von der Wohnung in Feldkirch zum Arbeitsplatz in Liechtenstein in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (4.165,56 €) geltend.

Das Finanzamt setzte daraufhin mit Bescheiden vom 17. September 2008 die Einkommensteuer für die Jahre 2006 (dieses Jahr im wiederaufgenommenen Verfahren) und 2007 entsprechend den erklärten und belegten Lohneinkünften fest. Die von der Berufungswerberin geltend gemachten Werbungskosten gewährte es nicht: Die Kosten für die Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte seien bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten und auch die Kosten für die doppelte Haushaltsführung stünden nicht zu. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne nämlich ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer nicht als Haushalt angesehen werden, sodass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht vorlägen.

In der gegen diese Bescheide am 16. Oktober 2008 erhobenen Berufung wandte die Berufungswerberin ein, der Erstwohnsitz in Deutschland sei von der Stadt Feldkirch anerkannt worden. Außerdem seien die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte mit dem Kilometergeld zu berechnen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2008 als unbegründet ab.

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schreiben vom 18. Jänner 2009 berief die Berufungswerberin gegen diese Entscheidung. Darin wies sie darauf hin, ihre Wohnung in Deutschland befindet sich nicht, wie das Finanzamt angenommen habe, im elterlichen Wohnhaus, sondern in einem Mehrfamilienhaus, in dem auch ihre Eltern wohnten.

### 3. Festsetzung einer Zwangsstrafe

Mit Bescheid vom 10. April 2008 setzte das Finanzamt eine Zwangstrafe in Höhe von 200 € wegen der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 fest.

Die Berufungswerberin erhob gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 25. April 2005 mit der Begründung Berufung, sie habe über den „Widerspruch“ des Finanzamtes Nördlingen Einspruch erhoben. Solange über diesen Einspruch noch nicht entschieden sei, müsse sie auch keine Einkommensteuererklärung abgeben.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsverfahrensentscheidung vom 28. April 2008 als unbegründet ab.

Gegen diese Entscheidung stellte die Berufungswerberin am 26. Mai 2008 eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung.

#### 4. Zurückweisung einer Berufung

Am 10. Jänner 2008 erließ das Finanzamt einen Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008. Am 15. April 2008 erging eine Benachrichtigung an die Berufungswerberin betreffend die Vierteljahreszahlung für die Kalendermonate April bis Juni 2008.

Gegen diese Benachrichtigung erhob die Berufungswerberin am 4. Mai 2008 eine als „Widerspruch“ bezeichnete Berufung.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsverfahrensentscheidung vom 8. Mai 2008 als unzulässig zurückgewiesen.

Auch gegen diesen Bescheid erhob die Berufungswerberin am 26. Mai 2008 eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung.

Am 18. März 2009 wurden die Parteien gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu einer Erörterung der Sach- und Rechtslage geladen. Bereits mit der Ladung zu diesem Termin wurde die Berufungswerberin eingeladen, die Wohnungskosten für die Wohnung in Oettingen, GHStr, durch Belege, die auf sie lauteten und einen Bezug zu dieser Wohnung aufwiesen (Gemeindeabgaben, Haushaltsversicherung, Strom, Heizung, Fernsehen, Telefon-Festnetz, Internet) nachzuweisen bzw. diese Belege zum Erörterungstermin mitzubringen sowie persönliche Naheverhältnisse, vorhandenes Vermögen sowie ihre soziale Integration (zB Vereinsmitgliedschaften) in Deutschland nachzuweisen.

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

##### 1. Kraftfahrzeugsteuer

---

Gemäß § 1 Abs. 1 KfzStG unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer auch Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Steuerschuldner ist in den Fällen der widerrechtlichen Verwendung der Verwender des Kraftfahrzeugs (§ 3 Z 2 KfzStG).

Die Steuerpflicht dauert im Falle der widerrechtlichen Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG).

Die Steuer wird für jeden Monat berechnet und ist gemäß § 6 KfzStG selbst zu berechnen und abzuführen.

Ob und wann ein Kraftfahrzeug zuzulassen ist, richtet sich nach dem Kraftfahrgesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967 (KFG). Entscheidend ist dabei der dauernde Standort eines Fahrzeugs.

Hat ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen keinen dauernden Standort im Bundesgebiet, so darf es auf Straßen mit öffentlichen Verkehr nur verwendet werden, wenn es vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebbracht worden ist (§ 79 KFG).

Hat ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen hingegen seinen dauernden Standort im Inland, so ist seine Verwendung ohne Zulassung nur während eines unmittelbar auf seine Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig (82 Abs. 8 KFG).

§ 82 Abs. 8 KFG enthält dabei eine wichtige Standortvermutung: Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht und in diesem verwendet wurden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen.

Der Begriff Hauptwohnsitz ist im Sinne des Meldegesetzes 1991, BGBl. Nr. 9/1992 idF BGBl. I Nr. 28/2001 (MeldeG) zu verstehen. § 26 BAO ist entgegen der Meinung der Berufungswerberin für die Beurteilung dieses Falles ohne Bedeutung, da § 26 Abs. 1 BAO lediglich den Wohnsitz, nicht aber den Hauptwohnsitz einer Person regelt und § 26 Abs. 2 BAO den gewöhnlichen Aufenthalt einer Person definiert, an den die in Rede stehende Vorschrift des KFG aber nicht anknüpft.

Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist nach dem MeldeG an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und

---

gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Näheverhältnis hat (§ 1 Abs. 7 MeldeG).

Unstrittig hatte die Berufungswerberin im berufungsrelevanten Zeitraum 2006 und 2007 zwei Wohnsitze, und zwar in der GHStr in Oettingen und im HW in Feldkirch. Die Frage ist nun, welcher der beiden als Hauptwohnsitz anzusehen ist.

Die Frage, welcher von mehreren Wohnsitzen eines Menschen als Hauptwohnsitz anzusehen ist, ist im Rahmen einer Gesamtschau zu beurteilen (vgl. VwGH 21.5.1995, 95/11/0256).

Für den Lebensmittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen sind insbesondere folgende Kriterien maßgeblich: Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften (§ 1 Abs. 8 MeldeG, ebenso VwGH 21.5.1995, 95/11/0256).

In der Praxis kommen auch weitere Umstände wie die Teilnahme am Vereinsleben, sportliche Aktivitäten, Pflegeverpflichtungen und dergleichen als Indizien für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Frage. Es kann aber jedenfalls nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen geben (vgl. Unterberger in SWK 2004, 928 f.).

Im Sinne dieser Kriterien wird festgestellt:

Die Wohnung in Oettingen besteht aus einem Zimmer sowie Küche, Abstellkammer, Toilette mit Bad und einem Kelleranteil. Sie befindet sich in einem Mehrfamilienhaus und steht im Eigentum des Vaters der Berufungswerberin. Ihre Eltern wohnen im selben Haus in einer Eigentumswohnung. Die Wohnung wurde mit sog. „Einheitsmietvertrag“ am 1. November 2004 vom Vater der Berufungswerberin an diese um monatlich 165 € inkl. Betriebskosten unbefristet vermietet.

Die Wohnung im HW in Feldkirch besteht dagegen aus zwei Zimmern, Küche, Garderobe, Bad, WC und Kellerraum und wurde mit Mietvertrag vom 1. Februar 2006 für drei Jahre um einen Mietpreis von 490 € inkl. Betriebskosten wertgesichert an die Berufungswerberin vermietet.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates spricht bereits die Anmietung einer 2-Zimmer-Wohnung für den Hauptwohnsitz in Feldkirch. Hätte sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Oettingen gehabt, so wäre zu erwarten gewesen, dass sie hier eine größerer Wohnung und in Feldkirch eine kleinere bezieht. Eine besondere Bindung zu einem

---

Ort drückt sich auch im Raum aus, in dem das private Leben zur Entfaltung gebracht wird. In einer Ein-Zimmer-Wohnung ist eine derartige Entfaltung nun aber in weit geringerem Maße möglich als in einer Zwei-Zimmer-Wohnung. Dazu kommt, dass mit der größeren Wohnung in Feldkirch auch Mietzahlungen von 490 € monatlich verbunden sind, die sich über einen längeren Zeitraum hin auch finanziell belastend auswirken und erfahrungsgemäß nicht in Kauf genommen werden, wenn dafür nicht ein bestimmter Gegenwert: hier Wohnwert, lukriert wird. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass auch für das Finanzamt Nördlingen die Größe der in Feldkirch gemieteten Wohnung darauf hindeutete, dass hier eine Verschiebung des Lebensmittelpunktes stattgefunden hat (vgl. das im Akt befindliche und währende des Erörterungstermins erwähnte Schreiben des zuständigen Sachbearbeiters vom 20. Jänner 2009).

Die Berufungswerberin hat während des Erörterungsgespräches am 18. März 2009 angegeben, die Wohnung in Feldkirch nur unter der Woche benutzt zu haben, sie sei am Freitag nach der Arbeit direkt nach Oettingen gefahren. Am Montagmorgen sei sie um vier Uhr morgens von Ulm, wo ihr Freund und Verlobter wohne, zum Arbeitsort nach Liechtenstein gefahren. Die Wohnung in Feldkirch habe sie nur zum Schlafen benutzt, sie habe keinerlei darüber hinausgehenden Bezug zu ihr gehabt.

Wenn die Berufungswerberin in Feldkirch tatsächlich nur zu Schlafzwecken gewohnt hat, so ist nicht verständlich, weshalb sie nicht nur ein Zimmer an Stelle einer Wohnung gemietet hat. Die dazu während des Erörterungsgesprächs abgegebene Erklärung, eine Zwei-Zimmer-Wohnung habe sie nur gemietet, weil es ihr nicht möglich gewesen sei, nach dem Auszug aus einer WG ein kleinere Wohnung zu finden, ist nicht nachvollziehbar, da die Berufungswerberin ja bis zum Jahr 2008 in dieser Wohnung gewohnt und genügend Zeit gehabt hätte, eine kleinere Wohnung zu mieten.

Gegen diese Angabe spricht v.a. aber ihre Aussage vor einem Organ der Grenzkontrollstelle Feldkirch-Tisis vom 15. April 2005, wonach sie lediglich alle 14 Tage nach Deutschland fahre. Auch wenn die Berufungswerberin diese Aussage später bestritten hat, für den Unabhängigen Finanzsenat besteht kein Grund, an der Richtigkeit der Angabe in der Anzeige der Grenzkontrollstelle-Tisis zu zweifeln. Schließlich beträgt die Entfernung zwischen Oettingen und Feldkirch 357 km und beansprucht eine Autofahrzeit von (im besten Fall) ca 3 Stunden und 30 Minuten, eine Strecke, die niemand jedes Wochenende zurücklegt, der über eine Wohnung verfügt und nicht aus besonderen Gründen dazu gezwungen ist. Derartige Gründe vermochte die Berufungswerberin aber nicht darzutun. Die Zurücklegung dieser Strecke am Montagmorgen ist bei einem Arbeitsbeginn um 06:00 Uhr schon aus zeitlichen Gründen nicht möglich und hat dies die Berufungswerberin auch nicht behauptet. Sie hat während des Erörterungsgesprächs vielmehr ausgesagt, jeden Montagmorgen um 04:00 Uhr von ihrem

---

Freund in Ulm losgefahren zu sein. Auch diese Aussage ist für den Unabhängigen Finanzsenat unglaublich, denn abgesehen davon, dass sie durch keinerlei Beweise gestützt werden konnte entspricht es auch nicht den üblichen Lebensgewohnheiten, jede Arbeitswoche mit einer derartigen Anstrengung zu beginnen, wenn gleichzeitig eine Wohnung in der Nähe der Arbeitsstelle zur Verfügung steht. Im Übrigen ist eine Fahrt zwischen Ulm und Liechtenstein auch nicht geeignet ist, einen Hauptwohnsitz in Oettingen zu begründen.

Dass die Berufungswerberin Kosten für *eine* Familienheimfahrt pro Monat geltend gemacht hat, ist ihr dagegen nicht zum Nachteil auszulegen. Denn nach dem österreichischen Steuerrecht reichen bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen monatliche Heimfahrten aus und können darüber hinausgehende Kosten idR auch nicht als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, Tz 359). Es ist daher nicht auszuschließen, dass die Berufungswerberin, wie auch ihr Vertreter während des Erörterungstermins ausgesagt hat, diese Angaben nur aus steuerlichen Gründen getätigt hat.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher in Übereinstimmung mit der Aussage der Berufungswerberin anlässlich der grenzpolizeilichen Kontrolle am 15. April 2005 davon aus, dass die Berufungswerberin nicht öfter als zweimal im Monat zu ihrer Wohnung nach Oettingen zurückgekehrt ist. Eine darüber hinausgehende Nutzung der Wohnung in Oettingen hat die Berufungswerberin nicht nachzuweisen vermocht. So hat sie auch nicht den angeforderten Nachweis der Wohnungskosten in Oettingen erbracht, aus dem uU die Häufigkeit der Benutzung dieser Wohnung zu erschließen gewesen wäre.

Unter dieser Annahme muss davon ausgegangen werden, dass die Berufungswerberin die meiste Zeit in Feldkirch und nicht an ihrem Wohnsitz in Oettingen verbracht hat. Für diese Annahme spricht auch der „Widerruf“ des Finanzamtes Nördlingen vom 11. Dezember 2007. Dieser wurde laut einem im Akt befindlichen Schreiben des zuständigen Sachbearbeiters vom 29 Jänner 2009 darauf gestützt, dass sich die Berufungswerberin ab dem Jahr 2006 überwiegend und mehr als 183 Tage im Jahr in Feldkirch aufgehalten habe.

Für einen Hauptwohnsitz in Feldkirch spricht weiters die Nähe zum Arbeitsplatz (die Entfernung zwischen Feldkirch und Triesen beträgt ca 21 km oder 20 Fahrminuten) und die Tatsache, dass die Berufungswerberin den Arbeitsplatz in Liechtenstein von Feldkirch aus angetreten ist (siehe oben unter den Kriterien für den Hauptwohnsitz). Für den Hauptwohnsitz in Feldkirch ist weiters zu bedrücksichtigen, dass die Berufungswerberin bereits seit 25. Mai 2004 in Liechtenstein beschäftigt und zumindest seit 19. Oktober 2004 in Feldkirch gemeldet ist. Sie hat daher genügend Zeit gehabt, sich in die dortigen Lebensverhältnisse einzugewöhnen.

Die Berufungswerberin hat auch keine familiären Bindungen geltend machen können, die gegen einen Hauptwohnsitz in Feldkirch sprächen. Dass sie eine Wohnung über jener ihrer Eltern bewohnt, begründet in objektiver Betrachtung bei einer erwachsenen Person keine derart starke Bindung, dass damit allein schon ein Mittelpunkt der Lebensinteressen hergestellt wäre. Sie hat zwar behauptet, in der zu beurteilenden Zeit 2006 und 2007 verlobt gewesen zu sein. Sie hat aber mit ihrem Verlobten nicht in eheähnlicher Gemeinschaft gelebt. Zudem hat ihr Verlobter nicht in Oettingen, sondern im 90 km entfernten Ulm gelebt, sodass diese Beziehung keinesfalls für einen Hauptwohnsitz in Oettingen sprechen kann.

Auch andere Umstände, die einen Hauptwohnsitz in Oettingen belegen würden, wie Vereinsmitgliedschaften oder Vermögen, konnte die Berufungswerberin nicht geltend machen.

Eine Gesamtschau führt daher den Unabhängigen Finanzsenat zur Ansicht, dass der Hauptwohnsitz der Berufungswerberin in den Jahren 2006 und 2007 in Feldkirch gelegen hat. Dass die Wohnsitze der Berufungswerberin in Feldkirch im Zentralem Melderegister als Zweitwohnsitze angegeben werden, widerspricht dieser Beurteilung nicht, kommen doch melderechtlichen Tatsachen lediglich Indizwirkung zu, die im vorliegendem Fall gegenüber den obangeführten Umständen von geringer Bedeutung sind.

Die Berufungswerberin hat laut der Anzeige der Grenzpolizeiinspektion Feldkirch-Tisis vom 16. Juli 2006 angegeben, den FIAT mit dem deutschen Kennzeichen K2 seit März 2006 zu benutzen und auch in Zukunft solange zu verwenden, bis sie sich ein eigenes Fahrzeug leisten könne. Sie hat auch nie bestritten, dieses Fahrzeug in der fraglichen Zeit im Inland verwendet zu haben.

Der dauernde Standort des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges war daher aufgrund der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ab dem März 2006 in Feldkirch anzunehmen. Ein Gegenbeweis ist der Berufungswerberin nicht gelungen.

Gemäß der Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG darf ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen und dauerndem Standort im Inland ohne Zulassung nur während eines unmittelbar auf seine Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats verwendet werden.

Die Verwendung des erwähnten FIAT im Inland durch die Berufungswerberin erfolgte daher ab dem April 2006 widerrechtlich. Ab diesem Zeitpunkt war sie daher im Inland kraftfahrzeugsteuerpflichtig und nicht ab dem Monat März, wie das Finanzamt in seinem Abgabenbescheid meint. Denn die *Verwendung* in § 3 Abs. 1 Z 3 KfzStG (*„mit Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt...“*), kann sich nur auf den Beginn der *widerrechtlichen* Verwendung beziehen und nicht auf die erstmalige Verwendung, weil diese im ersten Monat ja zulässig ist.

Dass das in Rede stehende Kraftfahrzeug nicht auf die Berufungswerberin, sondern auf deren Mutter zugelassen war, tut der Entstehung der Steuerschuld für die Berufungswerberin keinen Abbruch. Denn Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer ist im Falle der widerrechtlichen Verwendung gemäß § 3 Z 2 KfzStG die Person, die das Kraftfahrzeug auf inländischen Straßen verwendet. Das war unbestritten die Berufungswerberin.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate März bis Dezember 2006 war daher insoweit (teilweise) statzugeben, als diese Steuer nur für die Monate April bis Dezember 2006 festzusetzen war.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2007 war hingegen als unbegründet abzuweisen.

## 2. Einkommensteuer 2006 und 2007

### *Kosten für die doppelte Haushaltsführung*

Vorauszuschicken ist, dass die Berufungswerberin in den Jahren 2006 und 2007 in Österreich steuerpflichtig war. Die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland bzw zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein teilen das Besteuerungsrecht über die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Tätigkeitsstaat auf (vgl. Art 15 und 23 DBA-Deutschland und DBA-Liechtenstein). Tätigkeitsstaat ist im Berufungsfall unstrittig das Fürstentum Liechtenstein. Ansässigkeitsstaat ist nach Art 4 DBA-Deutschland im Falle, dass eine Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, jener Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen kann nach dieser Bestimmung nicht anders beurteilt werden als unter Punkt 1. (der Beurteilung des Hauptwohnsitzes für die Kraftfahrzeugsteuerpflicht). Somit lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Berufungswerberin in den Jahren 2006 und 2007 in Österreich und war Österreich daher als Ansässigkeitsstaat iSd DBA-Deutschland anzusehen.

Kosten für die doppelte Haushaltsführung sind Kosten, die neben dem Familienwohnsitz für einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit erwachsen. Voraussetzung ist, dass der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist. Als Kosten für die doppelte Haushaltsführung stehen die Aufwendungen für die Wohnung am Betriebs- oder Dienstort sowie die Kosten für die Familienheimfahrten zu (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 346 und 356).

Auch bei alleinstehenden Steuerpflichtigen können Mehrkosten der doppelten Haushaltsführung anerkannt werden, solange die Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar ist (vgl Doralt<sup>11</sup>, § 4 Tz 352).

---

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH vom 24.4.1996, 96/15/006).

Auch bei alleinstehenden Steuerpflichtigen wird ein Hausstand vorausgesetzt, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet.

Daraus erhellt aber, dass im Berufungsfalle niemals Kosten für die doppelte Haushaltsführung vorliegen können: Denn entweder befand sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Berufungswerberin in den Jahren 2006 und 2007 in Deutschland (wie die Berufungswerberin meint); dann aber stünde das Besteuerungsrecht Deutschland zu und könnten die Kosten aber nur gegenüber der deutschen Steuerverwaltung geltend gemacht werden (und tatsächlich hat die Berufungswerberin auch Kosten für die doppelte Haushaltsführung geltend gemacht, diese aber nicht anerkannt bekommen).

Oder aber der Lebensmittelpunkt befindet sich wie im vorliegenden Fall in Österreich; dann aber kann der Wohnsitz kein beruflich bedingter zweiter Wohnsitz sein, sondern „nur“ der Hauptwohnsitz. Damit zusammenhängende Kosten sind aber Kosten für die private Lebensführung gemäß § 20 Abs.1 EStG 1988, die nicht abzugsfähig sind.

Die Berufung war daher bereits aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

### *Fahrtkosten zum Arbeitsplatz*

Kosten des Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich Werbungskosten, sie stehen aber nur in Form des Verkehrsabsetzbetrages und des Pendlerpauschales zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 16 EStG; Doralt<sup>9</sup>, § 16 Tz 124).

Die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurden im Berufungsfall durch den Verkehrsabsetzbetrag und dem großen Pendlerpauschale im gesetzlichen Höchstmaß berücksichtigt. Das darüber hinausgehende Begehr der Berufungswerberin wurde vom Finanzamt zu Recht abgelehnt.

Die Berufung war daher auch in diesen Punkt als unbegründet abzuweisen.

### 3. Festsetzung einer Zwangsstrafe

Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen (§ 133 Abs. 1 BAO).

---

Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer aufgrund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen (§ 111 Abs. 1 BAO).

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist (§ 111 Abs. 2 BAO).

Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 2.200 € nicht übersteigen (§ 111 Abs. 3 BAO).

Am 10. Jänner 2008 übersandte das Finanzamt der Berufungswerberin das Formular für die Einkommensteuererklärung 2006 mit der Aufforderung, dieses bis zum 27. Februar 2008 ausgefüllt an das Finanzamt zu returnieren. Nach erfolglosem Verstreichen dieser Frist erging am 27. Februar 2008 eine Erinnerung mit der Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 200 € unter Setzung einer Frist bis 19. März 2008. Da auch diese Frist ungenutzt blieb, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 10. April 2008 eine Zwangsstrafe in Höhe von 200 € fest.

Die Berufungswerberin war aufgrund der Aufforderung des Finanzamtes zu Abgabe der Einkommensteuererklärung verpflichtet. Da sie diese Verpflichtung nicht nachgekommen ist, wurde sie vom Finanzamt schriftlich unter Androhung einer Zwangsstrafe und der Setzung einer Nachfrist zur Erfüllung dieser Verpflichtung aufgefordert. Erst nachdem die Berufungswerberin auch diese Frist verstreichen hat lassen, hat das Finanzamt die Zwangsstrafe in der angedrohten und gesetzlich zulässigen Höhe festgesetzt. Das Finanzamt hat damit die gesetzlichen Erfordernisse für die Festsetzung einer Zwangsstrafe eingehalten.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

#### 4. Zurückweisung einer Berufung

Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu treffen (§ 45 Abs. 1 EStG 1988).

Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten (§ 45 Abs. 2 EStG 1988).

Das Finanzamt hat am 10. Jänner 2008 einen Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 erlassen und am 15. April 2008 die Berufungswerberin über das Viertel April bis Juni 2008 benachrichtigt. Wie das Finanzamt richtig festgestellt hat, hat eine Benachrichtigung keinen Bescheidcharakter und ist daher auch nicht

rechtsmittelfähig. Die Berufung vom 4. Mai 2008 hätte sich vielmehr gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 10. Jänner 2008 richten müssen, wäre aber am 4. Mai 2008 jedenfalls verspätet gewesen.

Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind aber gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 273 Tz 6 mit den dort genannten höchstgerichtlichen Entscheidungen).

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass das Finanzamt gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 Vorauszahlungen an die voraussichtlich für das laufende Kalenderjahr zu leistende Steuer anpassen kann und tatsächlich die Einkommensteuervorauszahlung 2008 aufgrund des Wegzuges der Berufungswerberin aus Österreich am 19. Mai 2008 mit Bescheid vom 23. Juli 2008 mit Null festgesetzt hat.

Feldkirch, am 30. März 2009