

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. B in der Beschwerdesache C, vertreten durch D, gegen den Haftungsbescheid gem. § 99 iVm § 100 EStG 1988 des Finanzamtes A, ausgefertigt am 19.06.2012, betreffend Abzugssteuer 2010

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Im Zuge der bei der Beschwerdeführerin (Bf.) durchgeführten, auch das Wirtschaftsjahr 2010 umfassenden, abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter anderem fest (Tz. 3 des Prüfungsberichts vom 19.6.2012, ABNr. xy), dass dem Vorstand E eine Managementpauschale in Höhe von 9.000 € ausbezahlt worden sei. Erhebungen der Betriebsprüfung haben ergeben, dass der Vorstand in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei, weshalb es zum Steuerabzug im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 für im Inland ausgeübte kaufmännische Beratung komme. Der Steuersatz betrage gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 20 %. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, der Vorstand habe in F in den Räumlichkeiten des von der G GmbH betriebenen Hotels, also in einem Hotelzimmer, seinen Wohnsitz gehabt, gehe ins Leere. Dies deshalb, weil für das Jahr 2010 eine Einkommensteuererklärung für unbeschränkte Steuerpflichtige nicht aktenkundig und auch nicht vorgelegt worden sei.

2. Mit dem am 19.6.2012 ausgefertigten Haftungsbescheid nahm die Abgabenbehörde die Bf. als Haftungspflichtige gemäß § 99 iVm § 100 EStG für die aushaftende Abgabenschuldigkeit 2010 des Herrn E im Ausmaß von 1.800 € in Anspruch und forderte sie auf, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

3. Mit Schreiben vom 16.8.2012 wurde unter anderem auch gegen diesen Haftungsbescheid, zugestellt am 19.7.2012, Berufung erhoben.

In der am 30.10.2011 (richtig 30.10.2012) nachgereichten Begründung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass dem Vorstand jederzeit die Möglichkeit offen gestanden habe, in entsprechenden Räumlichkeiten der G GmbH, die nicht nur über Gästezimmer für Touristen, sondern auch über voll ausgestattete Appartements mit Kochgelegenheit etc. verfüge, zu wohnen. Der Umstand, dass der Vorstand in Österreich nicht steuerlich erfasst sei und er möglicherweise seinen persönlichen Verpflichtungen gegenüber der österreichischen Abgabenbehörde unwissentlich nicht vollständig nachgekommen sei, berechtige die ersatzweise Einhebung einer Abzugsteuer nicht.

Im Falle der Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

4. Die Berufung wurde mit Vorlagebericht dem Unabhängigen Finanzsenat am 16.1.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

5. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **II. Rechtslage**

1. Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sind gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO bzw. gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO in der Beschwerde zu stellen.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, wenngleich dieses noch innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 272 Tz 4 und § 274 Tz 3 und die dort jeweils zitierte umfangreiche Rechtsprechung).

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

3. Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.
4. Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 vierter Teilstrich EStG 1988, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) aus kaufmännischer Beratung im Inland.
5. Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.
6. Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; vgl. *Ritz*, BAO, 5. Aufl., § 26 Tz 5).
7. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann ein Hotelzimmer nur im Fall der Dauermiete einen Wohnsitz begründen. Würde ein (und dasselbe) Hotelzimmer wiederkehrend in längeren oder auch in kürzeren Zeitabständen neu gemietet (z.B. jede Woche zwei Tage), so würde dies einen Wohnsitz nicht begründen (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).
8. Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer Beratung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).
9. Gemäß § 100 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 99/2007) beträgt die Abzugsteuer gemäß § 99 generell 20 % und 25 % bei Einkünften gemäß § 99 Abs. 1 Z 6. Der Steuerabzug ist vom Schuldner bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4 und 5 in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen (§ 100 Abs. 4 Z 1 leg. cit.).

### **III. Sachverhalt**

1. Unbestritten ist die Auszahlung einer Managementpauschale in Höhe von 9.000 € an den Vorstand E im Jahr 2010.
2. Außer Streit steht, dass E bei Aufenthalten in F in den Räumlichkeiten des von der GG GmbH betriebenen Hotels nächtigte. In Streit steht lediglich die Frage, ob die im Beschwerdefall eingeräumte Nutzungsmöglichkeit von Hotelräumlichkeiten einen

Wohnsitz des Vorstands in Österreich dargestellt hat und dieser daher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder nicht.

#### IV. Beweiswürdigung

1. Nach Vorlage der Verwaltungsakten durch das Finanzamt waren noch sachverhaltsklärende Fragen zum Wohnsitz in Österreich offen. Die Beschwerdeführerin wurde mit Schreiben des BFG vom 13.11.2014 im Hinblick auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung, der Vorstand E habe einen Wohnsitz in Österreich, ersucht, Fragen schriftlich zu beantworten und Unterlagen vorzulegen, die Rückschlüsse auf einen Wohnsitz in Österreich und in der Folge auch auf den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen zuließen. Insbesondere sollte Folgendes beigebracht werden (Punkt 15.): b.) lückenlose Aufzeichnungen über seine Anwesenheit in Österreich im Jahr 2010 (Hotelmeldungen an den FVV, Aufzeichnungen des Hotels über die jeweilige Zimmervergabe, Reservierungen usw.); c.) Unterlagen aus denen ersichtlich ist, welche Zimmer bzw. welche Appartements wann für E zur Verfügung standen; d.) Unterlagen über ein allenfalls bestehendes österreichisches Bankkonto (Name der Bank und der Kontonummer); e.) Unterlagen, die seine Familienverhältnisse aufzeigen (Name und Wohnanschrift der Ehefrau, der Kinder); f.) Unterlagen, die Aufschluss über seine Wohnverhältnisse in J geben (Wohnhaus, Eigentumswohnung, Mietwohnung, Größe der jeweiligen Räumlichkeiten usw.); g.) Unterlagen, die Aufschluss über seine berufliche Tätigkeit in J geben (Name und Adresse des oder der Dienstgeber).

2. In der Stellungnahme vom 11.12.2014 teilte der steuerliche Vertreter zu Punkt 15. mit, dass die geforderten Unterlagen nicht vorliegen und führte weiters aus, dass in der Berufung vom 30.10.2012 nicht behauptet worden sei, der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich in Österreich. Es sei lediglich festgestellt worden, dass Herr E in Österreich über einen Wohnsitz verfüge. *"Als Vorstand der Holding AG, die ihrerseits im Besitz des operativen Hotelbetriebes der GmbH ist, konnte er zu jedem Zeitpunkt über ein ihm genehmes Appartement sowohl im Hotelgebäude als auch in den zum Hotelbetrieb gehörenden Mitunternehmerhäusern verfügen, sodass zweifelsfrei von der Innehabung eines Wohnsitzes gesprochen werden kann."*

Gänzlich unbeantwortet blieben die konkret geforderten Auskünfte, welche Hotelräumlichkeiten genau dem Vorstand wann und auf welche Art und Weise vorbehalten waren.

3. Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes - hier gleichbedeutend mit Innehabung - einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebensowenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend, wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes ist demnach auf keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form abgestellt, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der TATSÄCHLICHEN VERFÜGUNGSGEWALT über bestimmte Räumlichkeiten, die nach

der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. In diesem Sinn können auch Untermietzimmer, im Fall einer Dauermiete sogar Hotelzimmer eine Wohnung und damit einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO darstellen. Wird aber eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Wohnung kein Wohnsitz vor (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

4. Während im Beschwerdefall die belangte Behörde die Auffassung vertrat, der Vorstand der Bf. sei allein aufgrund der Benützung eines Hotelzimmers im Betrieb des Gruppenmitglieds und wegen Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung für unbeschränkte Steuerpflichtige in Österreich beschränkt steuerpflichtig, bestritt dies die Bf. mit dem Hinweis, der Vorstand habe zu jedem Zeitpunkt über ihm genehme Räumlichkeiten im gesamten Hotelbetrieb verfügen können, was der Innehabung eines "Wohnsitzes" gleichkomme. Die steuerliche Nichterfassung zur unbeschränkten Steuerpflicht berechtige nicht, ersatzweise Abzugsteuer einzuheben.

5. Der Bf. ist zuzustimmen, dass allein aus der Feststellung des Fehlens einer steuerlichen Erfassung zur unbeschränkten Steuerpflicht, nicht auf das Nichtvorliegen eines Wohnsitzes geschlossen werden kann. Dieser Feststellung kommt im Zusammenschau mit weiteren im konkreten Fall vorliegenden Gegebenheiten Indizwirkung bei der Beurteilung zu, ob ein Wohnsitz in Österreich begründet wurde oder nicht.

6. Vor dem Hintergrund des von Lehre und Rechtsprechung geforderten unabdingbaren Anknüpfungsmerkmals des Besitzes, hier gleichbedeutend mit Innehabung, einer Wohnung - hier eines bestimmten Appartements - für das Bestehen eines Wohnsitzes, kann aber der Ansicht der Bf. nicht gefolgt werden, dass die dem Vorstand eingeräumte Möglichkeit, jederzeit in x-beliebigen Hotelräumlichkeiten nächtigen zu können, im Streitzeitraum einen die unbeschränkte Steuerpflicht begründenden Wohnsitz des Vorstands darstellt. Wenngleich der Vorstand jederzeit eine Nächtigungsmöglichkeit im Hotelkomplex des Gruppenmitglieds in Anspruch nehmen konnte, konnte mangels Nachweises nicht festgestellt werden, über welches Zimmer oder welches Appartement genau E die tatsächliche Verfügungsgewalt hatte. Die Überlassung irgendeines Hotelzimmers oder -appartements durch die GG GmbH an den Vorstand der Bf. bzw. an ihren Gesellschafter, ist Ausfluss deren tatsächlicher Verfügungsgewalt.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 11.12.2014, ein dem Vorstand genehmes "Appartement" stünde ihm bei seinen Aufenthalten in F zur Verfügung, bedeutet nicht, dass E über bestimmte Räumlichkeiten faktisch verfügen konnte. Selbst das "Wiederbeziehen" ein und desselben Appartements - was nicht behauptet wurde - stellt sachverhaltsbezogen keinen Umstand dar, der es in sich schliesse, dass das Appartement auf Grund eigener Verfügungsgewalt des Vorstands "beibehalten" würde (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0150). Vielmehr stehen Appartements in

einem Hotelbetrieb üblicherweise einer Vielzahl von ständig wechselnden Hotelgästen zur Benützung zur Verfügung.

7. Die Bf. (Gruppenträger) bildet mit der GG GmbH (Gruppenmitglied) seit der Veranlagung 2008 eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG 1988.

Die Gesellschaftsanteile der GG GmbH stehen zu 99,01 % im Eigentum der Bf. und zu 0,99 % im Eigentum des E.

E war im Streitzeitraum zum einen alleiniger Vorstand der Bf. und zu deren Vertretung selbständig befugt, zum andern Geschäftsführer der GG GmbH und gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen vertretungsbefugt.

8. Unter den gegebenen Umständen - die Bf. ist Mehrheitseigentümerin und Gruppenträgerin der operativen Hotelbetreibergesellschaft, E ist Vorstand der Bf., Miteigentümer und Geschäftsführer der Hotelbetreibergesellschaft - wäre es für die Bf. möglich gewesen, die mit Schreiben (siehe oben IV. 1.) des BFG unter Punkt 15. b.) und c.) geforderten Unterlagen einzuholen und die gewünschten Informationen mitzuteilen.

9. Der Nachweis, dass Herrn E ein bestimmtes Hotelzimmer bzw. ein bestimmtes Appartement zur Dauernutzung überlassen worden wäre, über das dieser aufgrund der ihm eingeräumten tatsächlichen Verfügungsgewalt jederzeit nach seinem Belieben hätte verfügen können, wurde nicht erbracht. Eine wiederkehrende immer wieder neuerliche Überlassung eines (selbst desselben) Hotelzimmers zur vorübergehenden Nutzung begründet keine rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über eine "Wohnung" zu verfügen und vermag sohin einen Wohnsitz nicht zu begründen. Auch das Verhalten des E - keine entsprechenden Meldungen im Zentralen Melderegister und bei der Abgabenbehörde - spricht gegen einen Wohnsitz in Österreich. Er war laut den Firmenbuchauszügen obiger Kapitalgesellschaften FN XX und FN XXX auch immer mit dem Wohnsitz in H erfasst.

## **V. Erwägungen**

1. Die Antragstellung auf Entscheidung über die Beschwerden durch den Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung erfolgte verspätet in der Beschwerdeergänzung vom 30.10.2012. Die Entscheidungsbefugnis über die Beschwerden obliegt somit der Einzelrichterin.

2. Mangels Vorliegens eines Wohnsitzes in Österreich im Beschwerdejahr 2010, unterlag die dem Vorstand ausbezahlte Managementpauschale der beschränkten Steuerpflicht und war die Einkommensteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 iVm § 100 Abs. 1 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben.

## **VI. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision**

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt (Pkt. IV.) und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH (Punkt II. und IV.) ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 10. März 2015