

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., G, Deutschland, gegen die Bescheide des FA Oststeiermark vom 10.12.2009, betreffend **Einkommensteuer 2005 bis 2007** sowie vom 8.9.2011 betreffend **Einkommensteuer 2008 und 2009** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (vormals: Berufung) wird als unbegründet abgewiesen.

Die **Einkommensteuer** wird festgesetzt für

das Jahr **2005** mit **€ 3.410,52** (*bisher lt. Finanzamt: € 3.567*)

das Jahr **2006** mit **€ 3.243,95** (*bisher € 3.401,89*)

das Jahr **2007** mit **€ 2.895,91** (*bisher € 2.787,27*)

das Jahr **2008** mit **€ 2.919,17** (*bisher € 3.175,05*) sowie

das Jahr **2009** mit **€ 3.438,86** (*bisher € 3.685,72*).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben ist aus den beiliegenden (insgesamt fünf) Berechnungsblättern ersichtlich, welche einen Bestandteil des Bescheidspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist deutscher Staatsbürger. Er bezog in den Jahren 2005 bis 2009 ua. eine deutsche Firmenpension (iHv. rund 12.000 Euro/Jahr).

Strittig ist, ob der Bf. in den Streitjahren in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war bzw. ob die aus der Firmenpension resultierenden nichtselbständigen Einkünfte in den Streitjahren im Inland der Besteuerung zu unterziehen sind.

Nach einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt (am 1. September 2009) reichte der Bf. am 2. Oktober 2009 seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 ein. In diesen wies er jeweils unter *Kennziffer 359* nicht lohnsteuerpflichtige

Einkünfte iHv. 12.064 Euro (2005), 11.587 Euro (2006) sowie 11.985 Euro (2007) aus. Diese Beträge resultieren aus von der Fa. B (mit Sitz in Deutschland) ausgestellten Lohnsteuerbescheinigungen. Darin waren diese Einkünfte (private Firmenpension) als – in Deutschland - steuerfreier Arbeitslohn „nach DBA“ ausgewiesen.

Daraufhin ergingen am 10. Dezember 2009 die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2007. Das Finanzamt behandelte den Bf. als in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und die oa. Privatpensionen wurden als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung unterzogen (unter Anwendung des Progressionsvorbehaltens).

Dagegen er hob der Bf. das Rechtsmittel der Berufung, in welcher er angab, „*für das Jahr 2010 wieder in Deutschland*“ zu sein. Beigelegt war ein Meldezettel, welchem zufolge sich der Bf. am 18. Dezember 2009 von seinem österreichischen Wohnsitz in S abgemeldet hatte.

Nach einer abermaligen persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 15. Jänner 2010 ergänzte der Bf. sein Rechtsmittel mittels zweier Eingaben vom 15. bzw. 28. Jänner 2010. Er habe „*durch die Finanzverwaltung in Deutschland in Erfahrung gebracht, dass ein Beleg über die Ansässigkeit in Deutschland nicht erteilt wird.*“ Seit 2005 seien im Ausland lebende Rentner mit ihren aus Deutschland bezogenen Renten beschränkt steuerpflichtig.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2010 begründete das Finanzamt im Wesentlichen – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - wie folgt:

„*Der Berufungswerber (Bw.) ist seit dem Jahr 2001 in Österreich (V) wohnhaft. ... Laut seinen eigenen Angaben ist der Bw. im Sinne des DBA mit Deutschland in Österreich ansässig (persönliche Vorsprache am 1.9.2009). ... Der Bw. bezieht private Pensionen, welche gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA Deutschland im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen. ... Mit Schreiben vom 27.1.2010 gibt der Bw. bekannt, von der deutschen Finanzbehörde keine Ansässigkeitsbescheinigung für die Jahre 2005 bis laufend erhalten zu haben. ...*“

Im Vorlageantrag vom 1. März 2010 führt der Bf. ua. aus, er habe zwar seinen Wohnsitz in Österreich angemeldet, sein gewöhnlicher Aufenthalt sei jedoch bei seiner Ehefrau in X (Deutschland). Seine Frau sei in V Eigentümerin eines Einfamilienhauses. Zudem habe sie in S ein Wohnhaus zu einem günstigen Preis erworben. Dieses diene der Kapitalanlage. Das Haus werde während des Jahres mehrfach genutzt, wenn der Bf. in Österreich zu Besuch sei. Dass sich der Lebensmittelpunkt „*permanent mehr oder weniger in Deutschland*“ befindet, ergebe sich auch aus dem vorgelegten Aufhebungsvertrag vom 29.1.2003 (abgeschlossen zwischen der Gattin des Bf. und der Fa. B). Seit diesem Zeitpunkt sei seine Ehefrau nicht mehr gegen Entgelt tätig.

Am 30. April 2010 reichte der Bf. seine Einkommensteuererklärungen für 2008 und 2009 ein. Das Finanzamt brachte die deutsche Firmenpension in den bezüglichen Einkommensteuerbescheiden vom 8. September 2011 wiederum unter den

nichtselbständigen „Einkünften ohne inländischen Steuerabzug“ in Ansatz. Dagegen wurde mit am 7. Oktober 2011 beim Finanzamt eingelangter Eingabe berufen.

In weiterer Folge reichte der Bf. beim (vormals für die Rechtsmittelerledigung zuständigen) UFS einige ergänzende Eingaben ein. Darin gab er ua. an, seinen „Wohnsitz“ in Österreich inzwischen aufgegeben zu haben und „*seit langer Zeit jährlich überwiegend mit seiner Ehefrau zusammen in Deutschland ansässig*“ zu sein. Er behalte sich vor, im deutschen Finanzministerium eine Überprüfung vornehmen zu lassen (Eingabe vom 7. Oktober 2011). Er habe seine Abgabenerklärungen für die Streitjahre zwischenzeitig zurückgezogen. Der Wohnsitz in Österreich sei nur deklaratorisch gewesen. Tatsächlich seien die „möglichen“ Wohnungen nicht in dem Umfang genutzt worden, dass dadurch eine unbeschränkte Steuerpflicht entstanden wäre (Eingabe vom 14. November 2011).

Mit Vorhalt vom 25. April 2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht (BFG) den Bf. um Beantwortung einiger weiterer Fragen sowie um Vorlage ergänzender Unterlagen. Am 26. Juni 2014 gab der Bf. persönlich seine „Vorhaltsbeantwortung“ (ein DIN-A4-Aktenordner, gefüllt mit zahlreichen Unterlagen) beim BFG ab.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 EStG sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, (in Österreich) unbeschränkt steuerpflichtig.

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

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung (Wohnstätte) innehaben, dh. dass er diese grundsätzlich jederzeit für eigene Wohnzwecke nutzen kann (tatsächliche Verfügungsgewalt). Die Wohnung muss nicht die eigene sein (so hat zB der Mieter die gemietete Wohnung inne). Eine (ununterbrochene) tatsächliche Benützung der Wohnung ist nicht erforderlich (VwGH vom 16.9.1992, 90/13/0299). Die Umstände müssen darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Verfügen (natürliche) Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so werden die Besteuerungsrechte zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Regelfall auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf die beteiligten Staaten aufgeteilt.

Das mit Deutschland abgeschlossene DBA sieht nun Folgendes vor:

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden (Art. 18 Abs. 1).

Ist eine Person in beiden Staaten ansässig, so gilt nach Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland:

- a) Die Person gilt nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden (oder verfügt die Person in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte), so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Verfügt also ein Steuerpflichtiger über Wohnsitze in beiden Staaten, so ist er dort ansässig, wo er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat; (nur) subsidiär wird auf den gewöhnlichen Aufenthalt (bzw. in weiterer Folge auf die Staatsangehörigkeit) abgestellt.

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage verfügte der Bf. in den Streitjahren ohne jeden Zweifel über eine „Wohnung“ (Wohnstätte) in Österreich:

Schon allein aus dem – in den verschiedenen Eingaben erstatteten – Vorbringen des Bf. selbst ergibt sich, dass er in den Streitjahren (in Österreich) eine Wohnstätte im Sinne obiger Rechtsdarlegungen inne hatte. So gab er etwa in seiner Eingabe vom 20. Februar 2010 an, tatsächlich mehrere Wohnungen nutzen zu können, nämlich in V, S und X. Laut Vorlageantrag ist seine Ehefrau in V Eigentümerin eines Einfamilienhauses. In S hat sie außerdem ein Wohnhaus erworben. Dieses wurde während des Jahres mehrfach genutzt, wenn der Bf. in Österreich aufhältig war. In der am 7. Oktober 2011 beim Finanzamt eingelangten Eingabe führt der Bf. aus, seinen Wohnsitz in Österreich inzwischen aufgegeben zu haben (woraus folgt, dass in den Jahren zuvor ein solcher jedenfalls vorgelegen sein musste).

Dazu kommt, dass

- der Bf. in der Zeit von 2. Jänner 2001 bis 18. Dezember 2009 ununterbrochen mit Hauptwohnsitz in Österreich (V bzw. S) gemeldet war;
- der Bf. (und seine Ehegattin) mit Übergabsvertrag vom 20. August 2001 je zur Hälfte die Liegenschaft EZ 999 V, von den Ehegatten Y (Eltern der Ehegattin) je zur Hälfte in ihr Eigentum übernommen haben;
- in den Streitjahren insgesamt vier Fahrzeuge (drei PKWs, eine Zugmaschine) in Österreich auf Namen des Bf. meldet bzw. zugelassen waren, was nur dann Sinn macht, wenn eine Wohnstätte im Inland gegeben ist;
- ein Großteil der vorliegenden Korrespondenzen des Bf. (insbes. mit den deutschen Finanzbehörden) jeweils an die österreichischen Wohnadressen des Bf. ergangen ist (wie zB das Schreiben des Finanzamtes X vom 18. Mai 2009 oa.) und auch etwa im genannten Übergabsvertrag vom 20. August 2001 als Wohnsitz des Bf. jener in V angeführt wurde (im Gegensatz dazu wurde bei seiner Gattin neben dem österreichischen Wohnsitz auch jener in Deutschland angeführt);

-- aus dem Schreiben des Finanzamtes Neubrandenburg (RiA) vom 15. Dezember 2011 hervorgeht, dass der Bf. sowohl im Inland als auch im Ausland über einen Wohnsitz verfügt.

Das Finanzamt konnte daher völlig zu Recht davon ausgehen, dass der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren (auch) im Inland über einen Wohnsitz verfügt hat. Dabei ist es auch nicht schädlich, dass der Bf. – wie behauptet – „lediglich“ rund 100 Tage im Jahr in Österreich verbracht haben soll. Ausschlaggebend ist die tatsächliche Verfügungsgewalt über eine „Wohnung“, die Dauer des Aufenthaltes ist laut Judikatur nicht von erheblicher Bedeutung (s. zB Jakom/Marschner EStG, 2014, § 1 Rz 35, mwH). Die Nutzung über einen Zeitraum von insgesamt rund 100 Tagen (rund 3 Monate) pro Jahr reicht aber für eine Wohnsitzbegründung jedenfalls aus (s. nochmals Jakom/Marschner, aaO).

Die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland (nach § 1 Abs. 2 EStG) war sohin jedenfalls gegeben. Da der Bf. jedoch auch in Deutschland über eine Wohnung verfügt hat, ist in einem weiteren Schritt auf Grund der Regelungen im DBA Deutschland zu prüfen, welcher Staat als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist. Dabei ist gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland (siehe oben) zunächst auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles, wobei das Überwiegen der für einen Vertragsstaat sprechenden Indizien den Ausschlag gibt. In der Regel kommt den wirtschaftlichen Beziehungen eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse Dauerhaftigkeit, aber keine ständige Anwesenheit Vs (s. zB die in Jakom/Marschner, aaO, unter § 1 Rz 20 angeführten Nachweise).

Folgende Umstände sprechen nun dafür, dass der Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 zu Österreich die engeren Beziehungen hatte als zu Deutschland:

-- Der Bf. war seit 2. Jänner 2001 mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet, zunächst in V und seit Juli 2005 in S (bei V). Dieser Umstand bildet in Zusammenhang mit den weiteren (nachfolgend angeführten) Tatsachen zweifelsohne ein starkes Indiz dafür, dass der Bf. selbst seinen Lebensmittelpunkt im Inland gesehen hat bzw. diesen im Inland begründen wollte. Eine Abmeldung in Österreich erfolgte erst im Dezember 2009 (nach Erhebung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007). Dass diese Meldung nur aus Zweckmäßigkeitsgründen (Hausübergabe) erfolgt sein soll (s. Vorhaltsbeantwortung an das BFG), überzeugt nicht, war doch etwa die (ebenfalls "übernehmende") Gattin im Zeitpunkt der Hausübergabe im Jahr 2001 nur mit dem Nebenwohnsitz in Österreich gemeldet. Eine Übergabe wäre zweifelsohne auch ohne vorherige Anmeldung in Österreich möglich und zulässig gewesen (zumal diese laut Bf. ohnehin bloß „deklaratorisch“ gewesen sei).

-- Der Bf. befindet sich seit 1. August 2000 in Pension. Seine Ehefrau war seit 1. Februar 2001 „krankheitspensioniert“, das Dienstverhältnis wurde letztlich am 31. Jänner 2003 endgültig beendet (s. Aufhebungsvertrag mit der Fa. B vom 29. Jänner 2003). Daher

bestand in den hier gegenständlichen Jahren 2005 bis 2009 weder auf Seiten des Bf. noch auf Seiten seiner Gattin eine Bindung an eine Arbeitsstelle in Deutschland.

-- Der Bf. war in den Streitjahren in Österreich Zulassungsbesitzer von insgesamt vier Fahrzeugen, nämlich von drei PKWs und einer Zugmaschine. Eine Zulassung im Inland erfolgt im Regelfall nur dann, wenn der Besitzer seinen Hauptwohnsitz im österreichischen Bundesgebiet hat (§ 37 KFG) und das Fahrzeug weitaus überwiegend im Inland verwendet wird.

-- Mit Vertrag vom 20. August 2001 übernahm der Bf. gemeinsam mit seiner Ehefrau eine Liegenschaft (Grundstück im Ausmaß von 1.163 m² samt Wohnhaus) in sein Eigentum, mit der Verpflichtung, im Gegenzug dafür die Übergeber (die Schwiegereltern des Bf.) zu pflegen und zu betreuen. Dieser Umstand bildet jedenfalls einen starken persönlichen Bezugsgrund zum Inland.

-- Die Gattin war in den Streitjahren Eigentümerin zweier Häuser in Österreich (eines davon erwarb sie 2004).

-- Der Bf. hat bei der deutschen Finanzverwaltung mehrmals um Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung angesucht. Es wurde ihm jedoch keine auch nur ein einziges Streitjahr umfassende Bescheinigung ausgestellt. Auf der mit 28. April 2010 datierten Ansässigkeitsbescheinigung ist kein bestimmter Zeitraum ersichtlich; lediglich auf der Vorderseite ist rechts oben die (offenbar vom Bf. angebrachte) handschriftliche Ergänzung „*Jahr 2008*“ ersichtlich. Die behördliche Bescheinigung selbst (Punkt II. auf S. 2 des Formulares) enthält jedoch keine konkrete Angabe des betreffenden Zeitraumes (weshalb davon auszugehen ist, dass diese das Jahr 2010 betrifft; arg: „*.... in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist*“). Auch die Ansässigkeitsbescheinigung vom 19. Juni 2010 betrifft augenscheinlich das Jahr 2010, jene vom 28. April 2011 führt als maßgeblichen Zeitraum explizit das Jahr 2010 an. In seiner Eingabe vom 28. Jänner 2010 an das Finanzamt Oststeiermark gibt der Bf. auch an, „*durch die Finanzverwaltung in Deutschland in Erfahrung gebracht zu haben, dass ein Beleg über die Ansässigkeit in Deutschland nicht erteilt wird.*“

In diesem Zusammenhang ist aber auch auf die Ausführungen des Bf. in einem Teil seiner (undatierten) Vorhaltsbeantwortung an das BFG zu verweisen. Der Bf. gibt darin an: „*Ansässigkeitsbescheinigungen durch deutsche Behörden wurden nicht beantragt, weil hiezu kein Erfordernis bestand.*“ Nicht nur, dass er zB in einer Eingabe an das Bundeszentralamt für Steuern in Bonn von „*Okt 12 – Datum des Poststempels*“ genau das Gegenteil behauptet, stehen diese Ausführungen auch mit der Aktenlage in Widerspruch (s. die sehr wohl vorliegenden, oa. Anträge auf Erteilung von Ansässigkeitsbescheinigungen).

-- Der Bf. reichte nach persönlicher Information und Vorsprache beim Finanzamt Oststeiermark jeweils die unbeschränkte Steuerpflicht betreffende Abgabenerklärungen für 2005 bis 2009 ein und gab darin stets seine inländische Wohnadresse an. Gleichzeitig wurde die deutsche Firmenpension seitens der auszahlenden Stelle (Fa. B) in der

Lohnsteuerbescheinigung jeweils als (in Deutschland) „steuerfreier Arbeitslohn nach DBA“ eingetragen. Der Bf. wandte sich in Deutschland mehrmals an das Finanzamt Neubrandenburg, welchem eine Spezialkompetenz für „Rentenempfänger im Ausland“ zukommt. Daraus lässt sich erschließen, dass der Bf. – entgegen seinem nunmehrigen Vorbringen – offenbar selbst davon ausgegangen ist, seinen Lebensmittelpunkt (zumindest in den Streitjahren) in Österreich gehabt zu haben. Dafür spricht auch die Formulierung des Bf. in seiner Berufung vom 18. Dezember 2009: „Für das Jahr 2010 bin ich wieder in Deutschland“. In den Jahren davor hat er seinen Wohnsitz bzw. Lebensmittelpunkt folglich nicht in Deutschland gehabt.

Demgegenüber treten die allenfalls für einen Mittelpunkt in Deutschland sprechenden Indizien sowohl hinsichtlich ihrer Anzahl als auch ihrer Bedeutung klar in den Hintergrund:

- Der Bf. hat einen volljährigen außerehelichen Sohn (geb. 1981) in Z, der aber bei der Mutter bzw. Großmutter gelebt hat und nun in einer Pflegestelle untergebracht ist; aus den vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor (und wird vom Bf. auch nicht behauptet), dass regelmäßig persönlicher Kontakt in größerem Umfang gepflegt wurde (lediglich „*Betreuung in begrenzen Zeitabständen*“);
- diverse Arztbesuche des Bf. sowie seiner Ehegattin in Deutschland;
- als wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt: Überweisung der Firmenpension auf ein Konto bei einer deutschen Bank.

Eine Abwägung aller oa. (objektiven) Umstände spricht nach ha. Auffassung dafür, dass der Lebensmittelpunkt des Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 in Österreich gelegen ist, da zum Inland die engeren Beziehungen bestanden als zu Deutschland. Daran vermögen auch die Umstände nichts zu ändern, dass der Bf. seiner eigenen Aufstellung zufolge tatsächlich rund 250 Tage im Jahr in Deutschland – und nur ca. 100 Tage in Österreich – verbracht haben soll (der Anzahl der im Inland verbrachten Tage käme allenfalls erst dann Relevanz zu, wenn der Lebensmittelpunkt nicht festgestellt werden könnte und sohin der gewöhnliche Aufenthalt heranzuziehen wäre), und überdies nunmehr versucht werde, das inländische Grundvermögen zu verkaufen. Das Finanzamt hat somit die deutsche Firmenpension letztlich zu Recht der inländischen Besteuerung unterzogen.

Die betragsmäßigen Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung des Finanzamtes ergeben sich zum Einen durch den Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages in den Jahren 2005 bis 2007 (da die Ehegattin unstrittig höhere Einkünfte als 2.200 Euro erzielte), sowie zum Anderen durch die Anerkennung des pauschalen Freibetrages für den behinderten Sohn.

Zur Nichtzulassung der Revision an den Verwaltungsgerichtshof: Da sowohl zur Frage des Wohnsitzes als auch des Lebensmittelpunktes umfangreiche Judikatur (sowohl des Verwaltungsgerichtshofes als auch des UFS) vorhanden ist (s. zB die bei Jakom/Marschner, aaO, unter § 1 Rz 20f. bzw. 25ff. angeführten Nachweise), war die Revision in Ermangelung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG) nicht zuzulassen.

Graz, am 28. Juli 2014