



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde., Adr., vom 18. Oktober 2005, vom 3. März 2009 und vom 26. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. September 2005 und vom 24. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007, Lohnsteuerfreibetrag für das Jahr 2005 und Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2006 entschieden:

1) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2003 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt:	1.207,01 € 3.902,38 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Übermittelte Lohnzettel laut Anhang BUNDESDIENST Pauschbetrag für Werbungskosten	6.267,90 € - 132,00 € 6.135,80 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	498,58 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	6.634,38 €
Sonderausgaben: Pauschbetrag für Sonderausgaben Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988 Steuerberatungskosten Internetzugang mittels Breitbandtechnik	- 60,00 € - 120,00 € - 912,00 € - 320,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes	- 1.320,00 €
Einkommen	3.902,38 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt berechnet: Einkommen ausländische Einkünfte	3.902,38 € 39.578,10 €

Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	43.480,48 €
0 % für die ersten 3.640,00	0,00 €
21 % für die weiteren 3.630,00	762,00 €
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30 €
41 % für die restlichen 21.680,48	8.889,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.155,60 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	13.446,60 €
Durchschnittssteuersatz	30,93 %
Gem. § 33 EStG 1988 30,93 % von 3.902,38	1.207,01 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.207,01 €

2) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005 und 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3) Die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006 wird gemäß § 274 BAO als gegenstandslos erklärt.

4) Die Berufung gegen den Freibetragsbescheid für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

5) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuer 2003 und 2004, Einkommensteuervorauszahlungen 2006 und Freibetragsbescheid 2005:

Der Berufungswerber erzielte neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Pensions-einkünften [Pensionen aus der österreichischen Pensionsversicherung (ab 1. September 2004) und der deutschen Rentenversicherung (1. März 2003 bis 31. Mai 2003 und ab 1. September 2004)] inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (1. Jänner 2003 bis 31. August 2004: H) auch Schweizer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er arbeitete in der Zeit vom **1. Jänner 2003 bis 30. September 2004** bei der Schweizer Firma E in Z. Er verfügte in der Zeit vom 1. Jänner 2003 bis 31. August 2004 unbestritten sowohl in Österreich (w O, I) als auch in der Schweiz (z V, L) über einen Wohnsitz.

Das Finanzamt hat mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 und 2004 (Bescheide vom 28. September 2005 bzw. vom 24. Februar 2009) die schweizerischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt. Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 28. September 2005 ergingen gleichzeitig ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006 und ein Freibetragsbescheid für das Jahr 2005.

Gegen diese vorgenannten Bescheide wandte sich der Berufungswerber mit Berufungen vom 18. Oktober 2005 und vom 3. März 2009. In seinen Berufungsschriftsätzen brachte der Berufungswerber im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte aus der hauptberuflichen Beschäftigung in der Schweiz sei nicht zulässig, weil diese in der Schweiz versteuert worden seien und er seinen Hauptwohnsitz von Oktober 2001 bis 31. August 2004 in V gehabt habe. Während dieser Zeit sei in O sein Zweitwohnsitz und seit 1. September 2004 sein Hauptwohnsitz gewesen. Bei der Tätigkeit an der H handle es sich um eine nebenberufliche Anstellung als FL, die pro Semester nur an 18 Tagen im Rahmen von 4 bzw. 2 Wochenstunden ausgeübt worden sei. Für diese Tätigkeit habe ihn sein Arbeitgeber in V freigestellt.

Der Freibetragsbescheid 2005 und der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 seien unzutreffend, da er seit 1. September 2004 in Vollrente sei.

In den verschiedenen Einzelberufungen gegen die jeweiligen Jahresbescheide habe er seine Arbeitssituation mit "1. Wohnsitz" in der Schweiz erläutert und durch Bescheinigungen belegt. Um der vorzeitigen Pensionierung zu entgehen, sei er 2001 gezwungen gewesen, mit 61 Jahren einen Arbeitsplatz in V anzunehmen. Daraus sollten ihm im Nachhinein keine Nachteile durch eine Doppelbesteuerung in Österreich entstehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2005 wies das Finanzamt die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 als unbegründet ab. Begründend führte es Folgendes aus:

"Gemäß Art. 4 Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz gilt eine Person in dem Staat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ob jemand in Österreich gemeldet ist oder nicht, ist nur ein Hinweis, nicht jedoch maßgebend für die steuerliche Beurteilung. Da Sie in O mit Zweitwohnsitz gemeldet sind, dort auch Ihre Gattin wohnhaft ist und Sie desweiteren in Vorarlberg noch teilzeitbeschäftigt sind, weist alles darauf hin, dass die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen in Österreich gelegen sind. In Folge werden die in der Schweiz (in Z, Nähe V) erzielten Einkünfte als Progressionseinkünfte gem. Art. 23 DBA Schweiz in Österreich besteuert."

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2005, welchen das Finanzamt als Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wertete, brachte der Berufungswerber vor, dass dann, wenn die Nachversteuerung seiner Schweizer Bezüge im Jahr 2003 rechtmäßig sei, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und für Heimfahrten als Werbungskosten berücksichtigt werden müssten. Offen sei noch die Behandlung und gegebenenfalls die Korrektur des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für das Jahr 2006 sowie des Freibetragsbescheides für das Jahr 2005 unter Berücksichtigung seines Rentenstatus seit 1. September 2004.

In einem weiteren Schreiben vom 4. Februar 2006 brachte der Berufungswerber ergänzend Folgendes vor:

“Nach den beiden Telefonaten am 1. und 2. Februar 2006 mit Ihnen und nach erneuter Durchsicht der Korrespondenz zu meiner Berufung, ist mir unter Mithilfe meiner Frau klar geworden, dass eine entscheidende Tatsache zur Beurteilung des Ve Arbeitsverhältnisses nicht extra deutlich erwähnt wurde, nämlich dass meine Ehefrau M die überwiegende Zeit meiner Berufstätigkeit mit mir allwöchentlich an- und abgereist ist, sich also in meiner Wohnung in V aufgehalten hat und nicht in O. Meine Frau hat in V in der 2-Zimmer-Wohnung Haushalt, Wäsche und Küche organisiert und sich nebenbei die kulturellen Einrichtungen in V und Umgebung angesehen. Dazu musste sie als Touristin, im Gegensatz zu mir, nicht angemeldet sein und brauchte auch keine Aufenthalts- oder Arbeitsbewilligung. Sie nahm in dieser Zeit an zahlreichen Firmenveranstaltungen und von der Firma gesponserten kulturellen Events teil. Wenn seitens der H vorlesungsfreie Zeit war, sind wir auch manchmal an Wochenenden in der Schweiz geblieben. Unser Haus in O konnten wir dank elektronischer Bewässerungssysteme und Nachbarhilfe ohne weiteres 4 Tage in der Woche allein lassen. Unsere 3 Söhne waren in Deutschland und somit gab es keinerlei andere familiäre Verpflichtungen für meine Frau in O. Nur durch die Tätigkeit in V konnte ich eine Frühpensionierung verhindern, denn in Vorarlberg fand ich keine Beschäftigung mehr. Durch die eingegangene Lehrverpflichtung an der H konnte ich nur 4 Tage in der Schweiz arbeiten. Allerdings hätten wir allein von dem U-Verdienst (4 Wochenstunden) nicht leben können. Bei 5 Tagen Schweiz-Tätigkeit hätte ich verdienstmäßig sogar besser dagestanden. Alle anderen Angaben zu meiner Ve Tätigkeit behalten ihre Gültigkeit. Durch die Mitfahrt meiner Frau verschiebt sich jedoch die Bewertung meines familiären und wirtschaftlichen Mittelpunkts steuerrechtlich von O nach V. Deshalb beantrage ich die Rücknahme der Nachversteuerungsverfügung für meine Schweiz-Einkünfte und die Rückerstattung der bereits gezahlten Summe. Im Gegenzug verzichte ich auf die Geltendmachung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung usw., weil mein erster Wohnsitz 2003 V war. Falls erforderlich, könnte ich versuchen, über den Aufenthalt meiner Frau und ihre Anwesenheit bei verschiedenen Veranstaltungen in der Schweiz Belege oder Bestätigungen beizubringen und

nachzureichen. Ich hoffe sehr, dass der abschließenden Bewertung meiner EKSTE 2003 nun nichts mehr im Wege steht. Nochmals bitte ich um Verständnis dafür, dass die Darstellung meiner familiären und beruflichen Situation zunächst so ungenau und unvollständig war, dass sie seitens des FA-FK zu einer für mich nachteiligen Fehleinschätzung führte."

Das Finanzamt legte die Berufungen betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, Freibe-tragsbescheid für das Jahr 2005 und Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2006 ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Ent-scheidung vor.

Mit Bescheid vom 1. Februar 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuervorauszahlun-gen für das Jahr 2006 und die Folgejahre mit 1.100,00 € fest.

Einkommensteuer 2005:

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr 2005 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Pensionseinkünfte. Er erhielt Pensionen von der österreichischen Pensionsversicherung (1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005), der deutschen Renten-versicherung (1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005) und der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. März 2005 bis 31. Dezember 2005).

Der Berufungswerber verfügte in diesem Streitjahr nur mehr über einen Wohnsitz in Österreich (w O, I).

Mit Bescheid vom 24. Februar 2009 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Ein-kommensteuer für das Jahr 2005.

Mit Berufung vom 3. März 2009 wandte sich der Berufungswerber gegen diesen Einkommen-steuerbescheid vom 24. Februar 2009. Begründend führte er Folgendes aus:

In den verschiedenen Einzelberufungen gegen die jeweiligen Jahresbescheide habe er seine Arbeitssituation mit "1. Wohnsitz" in der Schweiz erläutert und durch Bescheinigungen belegt. Um der vorzeitigen Pensionierung zu entgehen, sei er 2001 gezwungen gewesen, mit 61 Jah-ren einen Arbeitsplatz in V anzunehmen. Daraus sollten ihm im Nachhinein keine Nachteile durch eine Doppelbesteuerung in Österreich entstehen.

Das Finanzamt legte diese Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Einkommensteuer 2006:

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr 2006 neben Einkünften aus Vermietung und Ver-pachtung auch Pensionseinkünfte. Er erhielt Pensionen von der österreichischen Pensions-

versicherung (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006), der deutschen Rentenversicherung (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006) und der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006).

Der Berufungswerber verfügte in diesem Streitjahr nur mehr bis 8. November 2006 über einen Wohnsitz in Österreich (w O, I). Er verzog danach nach Deutschland.

Mit Bescheid vom 24. Februar 2009 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2006.

Mit Berufung vom 3. März 2009 wandte sich der Berufungswerber gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 24. Februar 2009. Begründend führte er Folgendes aus:

In den verschiedenen Einzelberufungen gegen die jeweiligen Jahresbescheide habe er seine Arbeitssituation mit "7. Wohnsitz" in der Schweiz erläutert und durch Bescheinigungen belegt. Um der vorzeitigen Pensionierung zu entgehen, sei er 2001 gezwungen gewesen, mit 61 Jahren einen Arbeitsplatz in V anzunehmen. Daraus sollten ihm im Nachhinein keine Nachteile durch eine Doppelbesteuerung in Österreich entstehen.

Das Finanzamt legte diese Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Einkommensteuer 2007:

Mit Schriftsatz vom 26. März 2009 erhob der Berufungswerber Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. März 2009.

Das Finanzamt legte diese Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I. Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004:

1. Ansässigkeit/Mittelpunkt der Lebensinteressen (2003 und 2004):

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber in den Streitjahren in Österreich einen Wohnsitz hatte (w O, I), weswegen er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich jedenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist. 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, EStG⁹, § 1 Tz 6).

Unstrittig ist weiters, dass der Berufungswerber in der Zeit vom 1. Jänner 2003 bis 31. August 2004 auch in der Schweiz (z V, L) einen Wohnsitz hatte.

Verfügen natürliche Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so sind die Besteuerungsrechte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.

Gegenständlich regeln Art. 4 Abs. 1 und 2 und Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung), im Folgenden kurz: DBA-CH, die Besteuerung der schweizerischen unselbständigen Einkünfte des Berufungswerbers im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-CH dürfen vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären (sog. Progressionsvorbehalt; vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA-CH).

Die oben erwähnte Bestimmung des Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA-CH lautet folgendermaßen:

“1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgen-

des:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

....“

Da der Berufungswerber in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte (der abkommensrechtliche Begriff der "ständigen Wohnstätte" deckt sich weitgehend mit dem Begriff "Wohnsitz" iSd § 26 BAO; 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) verfügt, ist zu ermitteln, zu welchem Vertragsstaat er in den Streitjahren die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt hat.

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es somit auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 "*ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet*" zu berücksichtigen. Es ist somit die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz, wirtschaftliche, gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung im Gesamtbild der Lebensverhältnisse von Bedeutung. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen (zB engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Dies erfordert eine zusammenfassende Wertung; es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse (vgl. zB VwGH 23.3.1991, 90/13/0073; Beiser, ÖStZ 1989, Seite 241 ff).

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet dies:

Der Berufungswerber hatte in den Streitjahren auf Grund seiner Tätigkeit für die E zur Schweiz wirtschaftliche Beziehungen. Aber auch nach Österreich unterhielt der Berufungswerber wirtschaftliche Beziehungen, berücksichtigt man die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis mit dem Bund (H; bis August 2003), die Pensionseinkünfte aus der österreichischen Pensionsversicherung (ab 1. September 2004) und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber bereits seit dem Jahre 1994 in Österreich selbständig bzw. nichtselbständig tätig war, während er seit seinem Beschäftigungsbeginn in der Schweiz im August 2001 nur über einen befristeten Arbeitsvertrag und zunächst auch nur über eine auf

ein Jahr befristete Kurzaufenthaltsbewilligung für den Kanton V verfügt hat (vgl. dazu die diesbezügliche Kurzaufenthaltsbewilligung und die Ausführungen des Berufungswerbers im Schreiben vom 16. Februar 2005; diese bis 31. Juli 2002 befristete Kurzaufenthaltsbewilligung wurde in weiterer Folge nur einmal bis 31. März 2003 und ein weiteres Mal nur bis 31. August 2004 verlängert).

Der Berufungswerber besitzt (gemeinsam mit seiner Gattin M) eine Wohnung samt Tiefgaragenabstellplatz in a G, g, und ist an der Personengesellschaft "J" beteiligt (vgl. die vorgenannten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Der Kaufpreis der im Jahre 1998 in G erworbenen Wohnung (2.304.100,00 S) wurde zu 70% über einen Kredit der B G finanziert. In den Streitjahren leistete der Berufungswerber laufend Darlehensrückzahlungen (vgl. die diesbezüglichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen).

Ferner war der Berufungswerber laut Grundbuch (Mit)Eigentümer an folgender Liegenschaft im Inland:

<i>KG</i>	<i>GSt-Nr.</i>	<i>Nutzungsart</i>	<i>Fläche</i>	<i>Anteil</i>	<i>Gst-Adr.</i>
O	xx	<i>Baufl. (Gebäude)</i>	132	1/2	I
O	xx	<i>Baufl. (begrünt)</i>	248	1/2	I
O	xxx	<i>Sonstige (Weg)</i>	157	1/1	

Berücksichtigt man allein die Höhe der in der Schweiz erzielten Einkünfte könnten vordergründig die wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz als stärker angesehen werden, als jene zu Österreich. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang aber, dass mit der seinerzeitigen Anschaffung des Einfamilienhauses in O, I, und des Kaufs der Räumlichkeiten in G, g, durch die erfolgte Kapitalbindung eine massive wirtschaftliche Beziehung des Berufungswerbers zu Österreich geschaffen wurde.

Hinsichtlich der persönlichen Beziehungen des Berufungswerbers ist zu berücksichtigen, dass er gemeinsam mit seiner Ehegattin seit 11. Mai 1995, damit auch in den Streitjahren, in w O, I, polizeilich gemeldet war (vgl. Behördenabfrage im Zentralen Melderegister vom 29. April 2009; der Berufungswerber selber war jedenfalls bereits seit dem Jahre 1994 in Österreich wohnhaft; vgl. auch den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994, der an die Adresse "r, ow", adressiert war) und er weiters an der Adresse "w O, I", über einen Telefonanschluss und auch über einen Internetanschluss verfügte (vgl. das Schreiben des Berufungswerbers vom 11. Februar 2005).

Zum Vorbringen des Berufungswerbers, dass seine Ehegattin M überwiegend allwöchentlich mit ihm in die Schweiz gereist sei, dass sie als Touristin, im Gegensatz zu ihm, keine Aufenthalts- oder Arbeitsbewilligung benötigte und dass sie in dieser Zeit an zahlreichen Firmenveranstaltungen und von der Firma gesponserten kulturellen Events teilgenommen habe,

ist zu sagen, dass sich die Ehegattin des Berufungswerbers aufgrund der Aufenthaltsbestimmungen in der Schweiz als Touristin nur höchstens drei Monate in Schweiz aufhalten hat dürfen (http://www.V.ch/leben_in_V/stadt/bewilligungen/aufenthalt) und auch nicht übersehen werden darf, dass der Berufungswerber mit seiner Ehegattin ebenfalls regelmäßig (zumindest an drei Tagen in der Woche; vgl. das diesbezügliche Vorbringen im Schreiben vom 4. Februar 2006) gemeinsam am Wohnsitz in O verweilten.

Der Berufungswerber hat in der Schweiz auch nur ein vergleichsweise bescheidenes Domizil in Form einer zwei Zimmer umfassenden Mietwohnung (vgl. das Schreiben des Berufungswerbers vom 4. Februar 2006) bewohnt. Objektiv gesehen stellt eine Mietwohnung, welche nur zwei Zimmer umfasst, gemessen an den Annehmlichkeiten eines Einfamilienhauses (das Einfamilienhaus in O, über welches der Beschwerdeführer seit dem Jahre 1995 verfügte, war ua. auch mit einer Sauna ausgestattet; vgl. dazu die Inventarliste vom 13. Oktober 2006 zum Kaufvertrag vom 2. Oktober 2006) jedenfalls ein vergleichsweise bescheidenes Domizil dar. Für den Fall, dass der Berufungswerber mit seinem Vorbringen, dass seine Ehegattin in den Streitjahren an zahlreichen Firmenveranstaltungen und von der Firma gesponserten kulturellen Events teilgenommen habe, ausdrücken will, dass die Ehegatten am gesellschaftlichen Leben in der Schweiz teilgenommen haben, ist zu sagen, dass erfahrungsgemäß die Beziehungsidentität zu einem neuen Bekanntenkreis in der Schweiz keinesfalls so stark sein kann, wie zu langjährigen Freunden und Bekannten in Österreich [der Berufungswerber war jedenfalls bereits seit dem Jahre 1994 in Österreich wohnhaft und seine nachbarschaftlichen Beziehungen waren so weit gediehen, dass er sein Einfamilienhaus in O während seiner Abwesenheit in deren Obhut geben konnte (vgl. das diesbezügliche Vorbringen des Berufungswerbers in seinem Schriftsatz vom 4. Februar 2006)].

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates spricht ein derartiges Sachverhaltsbild nicht dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers in der Schweiz gelegen ist. Daraus folgt, dass der Berufungswerber in den Streitjahren jedenfalls als in Österreich ansässig anzusehen ist und die schweizerischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind (vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA-CH; Österreich als Wohnsitzstaat nimmt diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Berufungswerbers einbezogen werden).

2. Kosten für die doppelte Haushaltsführung (2003):

Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung waren in Höhe des Mietaufwandes [ds. 4.856,32 € (Miete 620,00 SFr x 12 + Nebenkosten 37,00 SFr x 4 = 7.588,00 SFr x 0,64)] und der Familienheimfahrten [ds. 2.100,00 € (die Höhe der absetzbaren Kosten ist mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt)] als Werbungs-

kosten bei der Ermittlung der Progressionseinkünfte zu berücksichtigen. Das Finanzamt stellte die Berücksichtigung dieser Beträge als Werbungskosten außer Streit (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen auf dem Formular Verf 46).

II. Einkommensteuer 2005:

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr 2005 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (aus der Vermietung der Wohnung samt Tiefgaragenabstellplatz in G, g) auch Pensionseinkünfte. Er erhielt Pensionen von der österreichischen Pensionsversicherung (1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005), der deutschen Rentenversicherung (1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005) und der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. März 2005 bis 31. Dezember 2005).

Der Berufungswerber verfügte in diesem Streitjahr (nur mehr) über einen Wohnsitz in Österreich (w O, I), weswegen er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist. 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.

Das Finanzamt behandelte die dem Berufungswerber im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung zugeteilten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu Recht gemäß § 28 EStG 1988 als steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 gehören Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzamt hat die Pension von der österreichischen Pensionsversicherung korrekt als steuerpflichtigen Bezug gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 behandelt.

Zu der Pension von der deutschen Rentenversicherung, welche das Finanzamt "nur" zum Progressionsvorbehalt herangezogen hat, und zu der Pension von der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung, welche das Finanzamt als (voll) steuerpflichtigen Bezug behandelt hat, ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Unstrittig ist, dass die Pensionen von der deutschen Rentenversicherung und von der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung derartige Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c leg. cit. darstellen.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestimmt Art. 18 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der im Streitjahr gültigen Fassung; in der Folge kurz: DBA-BRD), dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, nur in diesem anderen Staat besteuert werden dürfen. Österreich als Wohnsitzstaat hat folglich kein Besteuerungsrecht an den deutschen Rentenbezügen. Die Bestimmung des Art. 23 Abs. 2 des DBA-BRD ermöglicht aber Österreich die Besteuerung unter Anwendung des Progressionsvorbehalts.

Der innerstaatlich bestehende Besteuerungsanspruch hinsichtlich der Pension von der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung ist nicht durch Bestimmungen des DBA-CH beschränkt (vgl. Art. 15 Abs. 1 DBA-CH, in der im Streitjahr gültigen Fassung).

Die Vorgehensweise des Finanzamtes erweist sich somit als korrekt.

III. Einkommensteuer 2006:

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr 2006 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (aus der Vermietung der Wohnung samt Tiefgaragenabstellplatz in G, g) auch Pensionseinkünfte. Er erhielt Pensionen von der österreichischen Pensionsversicherung (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006), der deutschen Rentenversicherung (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006) und der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006).

Der Berufungswerber verfügte in diesem Streitjahr nur mehr bis 8. November 2006 über einen Wohnsitz in Österreich (w O, I). Er verzog danach nach Deutschland.

Für die Zeit vom 1. Jänner 2006 bis 8. November 2006 gilt das im Bezug auf die Einkommensteuer für das Jahr 2005 Gesagte.

Für die Zeit vom 9. November 2006 bis 31. Dezember 2006 gilt Folgendes:

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. Gemäß § 1 Abs. 3 leg. cit. hingegen sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, nur **beschränkt steuerpflichtig**. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 leg. cit. aufgezählten Einkünfte.

Unstrittig ist, dass der Berufungswerber ab dem 9. November 2006 über keinen Wohnsitz im Inland mehr verfügte (der Berufungswerber und seine Ehegattin haben das Einfamilienhaus in

w O, I, verkauft; vgl. den Kaufvertrag vom 2. Oktober 2006; die Wohnung in a G, g, wurde vermietet; vgl. die Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 2006; vgl. auch die Behördenabfrage im Zentralen Melderegister vom 29. April 2009); außerdem gibt es keine Anhaltspunkte, dass er seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt hat (den gewöhnlichen Aufenthalt hat gemäß § 26 BAO Abs. 2 jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt; der gewöhnliche Aufenthalt endet, wenn der Steuerpflichtige sich nicht nur vorübergehend in Ausland begibt, und zwar im Zeitpunkt der tatsächlichen und endgültigen Abreise; vgl. Doralt, EStG¹¹, § 1 Tz 27).

Der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 EStG 1988 unterliegen folgende Einkünfte:

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG 1988;
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder aus inländischen öffentlichen Kassen stammen;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988, wenn es sich dabei um Dividenden, Hypothekarzinsen oder Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters handelt;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind, in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden;
- Spekulationseinkünfte iSd § 30 EStG 1988 mit inländischen Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten;
- Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft.

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet dies, dass nur mehr die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermietung der Wohnung samt Tiefgaragenabstellplatz in a G, g) und die Pension von der österreichischen Pensionsversicherung der österreichischen Steuerpflicht unterliegt. Die Pensionen von der deutschen Rentenversicherung und der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung unterliegen (ab 1. November 2006) nicht mehr der österreichischen Steuerpflicht.

Das Finanzamt hat den genannten gesetzlichen Bestimmungen entsprechend die Pensionen von der deutschen Rentenversicherung und der Schweizer Alters- und Hinterlassenenversiche-

rung ab 1. November 2006 von der österreichischen Besteuerung ausgenommen. Das Vorgehen des Finanzamtes war somit korrekt.

IV. Einkommensteuervorauszahlungen 2006:

Zur Berufung vom 18. Oktober 2005 gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 vom 28. September 2005 ist Folgendes zu sagen:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären (§ 274 BAO). An die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind ua. gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 erlassene Bescheide über die Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen (vgl. Ritz, BAO³, § 274 Tz 2).

Mit dem Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 vom 28. September 2005 wurden die Vorauszahlungen basierend auf der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003 in Höhe von 1.437,82 € festgesetzt. Am 1. Februar 2006 erließ das Finanzamt neuerlich einen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006 und setzte Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit 1.100,00 € fest.

In seinem Berufungsschriftsatz vom 18. Oktober 2005 machte der Berufungswerber geltend, dass der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 vom 28. September 2005 deshalb unzutreffend sei, da er seit 1. September 2004 "in Vollrente sei". Das Finanzamt hat (was aus den Finanzamtsakten ersichtlich ist) in seinem Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 vom 1. Februar 2006 diesem Begehren des Berufungswerbers in der Weise Rechnung getragen, dass es die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2006 nur anhand der Pensionseinkünfte und zwar in Höhe von 1.100,00 € errechnete und festsetzte. Da der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 vom 1. Februar 2006 dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung vom 18. Oktober 2005 gemäß § 274 BAO als gegenstandslos zu erklären.

V. Freibetragsbescheid 2005:

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 hat der Berufungswerber Spenden in Höhe von 120,00 € und Steuerberatungskosten in Höhe von 912,00 € als Sonderausgabe gemäß § 18 EStG 1988 und Kosten für die auswärtige Berufsausbildung (1.320,00 €) als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 geltend gemacht. Er hat weder das Feld "*Ich wünsche keinen Freibetragsbescheid*" noch das Feld "*Ich beantrage einen betragsmäßig niedrigeren Freibetragsbescheid*" angekreuzt. Daher ist ein entsprechender Freibetrags-

bescheid für das Kalenderjahr 2005 ergangen. Diese genannten Beträge wurden automatisch in den Freibetragsbescheid übernommen.

Gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 hat das Finanzamt für die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemeinsam mit einem Veranlagungsbescheid einen Freibetragsbescheid und eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber zu erlassen.

Wird der einem Freibetragsbescheid zu Grunde liegende Einkommensteuerbescheid abgeändert, so sind der Freibetragsbescheid und die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber anzupassen (§ 63 Abs. 5 EStG 1988).

Der Freibetragsbescheid hat **nur für die laufende Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber** Bedeutung. Er ergeht grundsätzlich mit dem Veranlagungsbescheid für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Kalenderjahr. Der Freibetragsbescheid stellt lediglich eine vorläufige Maßnahme dar. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung sind die tatsächlichen Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen neuerlich geltend zu machen. Zusammen mit dem Freibetragsbescheid ergeht die Mitteilung für den Arbeitgeber. Diese Mitteilung enthält in einer Summe den vom Arbeitgeber zu berücksichtigenden Freibetrag. Bei der Berechnung des Lohnsteuerabzuges für das zweitfolgende Jahr berücksichtigt also der Arbeitgeber, dem der Arbeitnehmer die entsprechende Mitteilung vorgelegt hat, gemäß § 64 Abs. 1 leg. cit. den Freibetrag. Es kommt somit im Bereich des Lohnsteuerabzuges zur Berücksichtigung eines vorläufigen Betrages, der mit den tatsächlich für dieses Jahr getätigten Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen grundsätzlich nicht übereinstimmt. Die tatsächlichen Verhältnisse werden erst im Zuge der Veranlagung für dieses Jahr berücksichtigt. Ein Freibetragsbescheid ist nach dem 30.11. des Kalenderjahres, für das der Freibetragsbescheid zu ergehen hätte, nicht zu erlassen, weil die Bescheidzustellung und die Übermittlung der Mitteilung an den Arbeitgeber erst nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgen könnte (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 63 Tzn 2 und 5).

Nachdem das Kalenderjahr 2005 bei Erlassung der gegenständlichen Berufungsentscheidung bereits abgelaufen war und eine Berücksichtigung eines Freibetrages für das Kalenderjahr 2005 **bei der laufenden Lohnverrechnung** nicht mehr möglich ist, war nicht mehr auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen einzugehen bzw. der Freibetragsbescheid nicht anzupassen und folglich die Berufung als unbegründet abzuweisen (vgl. dazu auch UFS 24.6.2004, RV/2495-W/02).

VI. Einkommensteuer 2007:

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzu-

weisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Berufung ist vor allem unzulässig bei

- mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters,
- mangelnder Bescheidqualität bzw. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung,
- Rechtsmittelausschluss (zB gemäß § 77 Abs. 1 AbgEO),
- Rechtsmittelverzicht (§ 255 leg. cit.).

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tzn 2 und 6).

Das Finanzamt hat den Berufungswerber bis zum heutigen Tag nicht zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt. Ein im Berufungsschriftsatz vom 26. März 2009 genannter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 9. März 2009 ist also rechtlich gar nicht existent geworden, weshalb die genannte Berufung als unzulässig zurückzuweisen war.

Gesamthaft gesehen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Mai 2009