



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, KR Peter Latzel und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des R, vom 16. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 9. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer für 1997 bis 1999 sowie Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuer für 1997 und 1999 nach der am 22. November 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1997 und 1999 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- 2.) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1999 werden als unzulässig zurückgewiesen.
- 3.) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 17.3.1997 langte beim Finanzamt ein am 10.3.1997 in den USA aufgegebenes Kuvert ein (AS 1/1997), in dem der Berufsweber (in der Folge Bw) seine Grenzgängerkarte retournierte. Die Rückseite der Karte enthält die Aufforderung, die Aufgabe der Beschäftigung als Grenzgänger unverzüglich dem Finanzamt bekannt zu geben und gleichzeitig die Meldekarte zurückzustellen. Angeschlossen war auch eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin

der HAG. In ihr wird bescheinigt, dass der Bw ab 1.3.1997 eine neue Tätigkeit in den USA innerhalb des Konzerns (HUS) aufnehmen werde. Er werde seinen ordentlichen Wohnsitz in A haben und dort steuerpflichtig sein. Der Auslandsaufenthalt werde voraussichtlich zwei Jahre betragen (AS 2/1997).

Das Finanzamt setzte daraufhin die Vorauszahlungen an Einkommensteuer mit Null fest.

In der Einkommensteuererklärung für 1997, beim Finanzamt eingelangt am 23.11.1998, gab der Bw seine bisherige österreichische Anschrift als Wohnort an. Unter der Kennzahl 440 mit der Erläuterung: „Neben den angeführten Einkünften wurden Einkünfte bezogen, für die das Besteuerungsrecht aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht“ wurden keine Einkünfte angegeben. In einer Beilage zur Steuererklärung gab der Bw lediglich die von seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin für 1-2/97 bezogenen Einkünfte bekannt.

Das Finanzamt veranlagte den Bw erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 1997.

Für 1998 wurde keine Steuererklärung einreicht. Dementsprechend wurde auch (zunächst) keine Einkommensteuer festgesetzt.

Für 1999 reichte der Bw eine Steuererklärung ein, in deren Beilage er lediglich die Einkünfte aus seiner inzwischen wieder aufgenommenen Grenzgängertätigkeit der Monate 11 – 12/1999 anführte.

Das Finanzamt veranlagte den Bw seinen Erklärungen folgend zur Einkommensteuer 1999 (AS 16/1999).

Im Jahr 2002 nahm das Finanzamt eine Überprüfung des Steueraktes des Bw vor. Im Zuge dessen wandte es sich auch an den Bw mit Fragen hinsichtlich seines Wohnsitzes in der Zeit von März 1997 bis Oktober 1999. Der Bw teilte unter Vorlage einer Reihe von Beweismitteln (Rechnung über die Übersiedlung, Stromabrechnungen, Erdgasabrechnungen, Wasserabrechnungen, Telefonrechnungen, Zeitungsabbestellung, Postnachsendauftrag, Fernseh anmeldung, Nachweise über amerikanische Mietzahlungen) mit, er habe in der fraglichen Zeit keinen Wohnsitz in Österreich gehabt. Er habe sich abgemeldet. Das Haus in Höchst sei in der Zeit weder möbliert noch bewohnt gewesen. Seine Frau sei mit dem gemeinsamen Kind zu seinen Schwiegereltern gezogen. Dort habe er sie ein paar Mal kurz besucht. Die amerikanischen Einkünfte seien nicht von seinem liechtensteinischen Arbeitgeber ausbezahlt worden. Er habe sie in Amerika versteuert.

Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 und 1999 unter Hinweis auf den § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den Wiederaufnahmebescheiden führte es keinerlei Wiederaufnahmegründe an. Auch die Ermessensentscheidung wurde nicht

begründet. Die Bescheide enthalten auch keinen Hinweis auf die Begründung eines anderen Bescheides.

In den gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer 1997 und 1999 führte das Finanzamt gleich wie im Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 1998 aus, die zusätzliche Begründung zu diesen Bescheiden gehe gesondert zu. In der gesonderten Bescheidbegründung, in der allein auf die Einkommensteuer 1997 bis 1999 Bezug genommen wird, führte das Finanzamt aus: Bei der Überprüfung der Veranlagungen für 1997 bis 1999 sei neu festgestellt worden, dass er durchgehend einen österreichischen Wohnsitz gehabt habe. Die gegenteiligen Angaben des Bw seien wenig plausibel. Da zu Österreich die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestünden, sei Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen. Es werde deshalb für den Zeitraum 1997 bis 1999 hinsichtlich der amerikanischen Einkünfte das Besteuerungsrecht unter Anwendung der Anrechnungsmethode geltend gemacht.

Form- und fristgerecht erhob der Bw gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1997 und 1999 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 Berufung. In ihr führte er aus, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unzulässig, weil keine Wiederaufnahmegründe gegeben seien. Da seine österreichische Wohnung während der Beschäftigung in den USA weder möbliert gewesen noch bewohnt worden sei, habe in dieser Zeit auch keine unbeschränkte Steuerpflicht bestanden.

In der am 22. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Vertreter der Amtspartei und des Bw im Wesentlichen ihre bisherigen Standpunkte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

Ständige Rechtsprechung (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03; 15.2.2007, RV/0088-G/03, 18.4.2007, RV/0075-F/06), Lehre (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3) und das Bundesministerium für Finanzen (BMF-010103/0053-VI/2006 vom 14.6.2006) stimmen darin überein, dass Wiederaufnahmsgründe in der Bescheidbegründung ausdrücklich anzuführen sind. Dies ist unerlässlich, weil sich die Berufungsbehörde auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen darf. Vielmehr hat sie lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Fehlt die Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides, dann ist dies nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Oder mit anderen Worten:

Wiederaufnahmsgründe dürfen weder im erstinstanzlichen noch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren nachgeschoben werden.

Da das Finanzamt in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden gegen dieses Verbot verstoßen bzw weder in den angefochtenen Bescheiden Wiederaufnahmsgründe angeführt noch auf solche in den Sachbescheiden verwiesen hat, waren die angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen sie angefochten worden sind. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass in der gesonderten, vom 10.12.2002 datierenden Begründung zu den ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheiden Ausführungen enthalten sind, die, wären sie Teil der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide, tragfähige Wiederaufnahmegründe darstellen mögen.

Der Vertreter des Finanzamtes hat in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, allen am Verfahren Beteiligten, insbesondere dem Bw und seiner steuerlichen Vertretung sei die Absicht des Finanzamtes klar gewesen. Dem stimmt der Senat zu. Dies ändert aber nichts daran, dass es Aufgabe des Finanzamtes gewesen wäre, diese Absicht auch im richtigen Bescheid zum Ausdruck zu bringen, geht es immerhin um die Frage, ob (nachprüfbare) Gründe für die Durchbrechung der Rechtskraft bzw die Störung des Rechtsfriedens vorliegen.

Einkommensteuer 1997 und 1999

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Das bedeutet, dass durch die gegenständliche Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die Einkommensteuerbescheide vom 3.12.1998 und 29.11.2000 wieder aufleben, während jene vom 9.12.2002 aus dem Rechtsbestand beseitigt werden. Damit richten sich die gegen den Einkommensteuerbescheide 1997 und 1999 vom 9.12.2002 gerichtete Berufungen gegen rechtlich nicht (mehr) existente Bescheide. Die Berufung gegen einen ersatzlos aufgehobenen und damit nicht (mehr) existenten Bescheid ist aber als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO, § 273 Tz 12).

Einkommensteuer 1998

Wie die nachstehenden Ausführungen zeigen, ist der Streitfall allein nach innerstaatlichem Recht zu lösen. Fragen abkommensrechtlicher Art bzw nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen stellen sich nicht.

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach Absatz 2 erster Satz dieser Bestimmung jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt

haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Absatz 2 zweiter Satz leg. cit.).

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet bei Aufgabe des Wohnsitzes und beginnt mit dessen Begründung.

Die für § 1 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblichen Begriffe des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes einer Person determiniert § 26 der Bundesabgabenordnung (BAO).

Nach § 26 Abs. 1 erster Satz BAO hat einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften (z.B. § 1 Abs. 2 EStG 1988) jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benützen wird.

Innehaben einer Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Als Rechtsgründe für das Innehaben kommen außer (Wohnungs)Eigentum, (Unter)Miete und dem Wohnrecht nach ABGB auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht.

Auf die polizeiliche An- bzw. Abmeldung (§ 1 Abs. 1 Meldegesetz) kommt es bei Klärung der Wohnsitzfrage nicht an, wenngleich diese Faktoren im Einzelfall Indizienwirkung haben können (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150). Ist die Innehabung einer inländischen Wohnung in der gesetzlich beschriebenen Weise im Einzelfall festzustellen, dann ist es also egal, ob der Benützer dort ge- bzw. abgemeldet ist. Unter den vorgenannten Voraussetzungen steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit auch der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, er beruflich im Ausland tätig oder sogar dort polizeilich gemeldet ist, weil diese Kriterien für die Wohnsitzfrage im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO bedeutungslos sind (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 11.12.1990, 90/14/0183). Im Unterschied zum gewöhnlichen Aufenthalt einer Person, der an die körperliche Anwesenheit anknüpft und daher jeweils nur für einen Ort oder ein Gebiet bejaht werden kann (VwGH 14.4.1972, 457/71, VwGH 5.7.1983, 82/14/0178; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 1 Tz. 13), kann jemand durchaus auch mehrere Wohnsitze haben (VwGH 21.1.1998, 95/16/0228, 0229, 0230). Weitere Wohnsitze im Ausland schließen einen Wohnsitz im Inland daher gleichfalls nicht aus (VwGH 11.12.1990, 90/14/0183). Wird eine inländische Wohnung häufig benützt und weist der Steuerpflichtige den von ihm behaupteten ausländischen Wohnsitz nicht nach, kann bedenkenlos ein inländischer Wohnsitz angenommen und damit von unbeschränkter Einkommensteuerpflicht ausgegangen werden (VwGH 11.12.1990, 90/14/0183).

Für die Annahme eines Wohnsitzes im Sinne der §§ 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm. 26 Abs. 1 BAO ist auch nicht erforderlich, dass die Wohnung tatsächlich ununterbrochen benützt wird (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Vielmehr reicht es aus, wenn eine Wohnung jährlich mehrere Wochen in Benutzung genommen wird (VwGH 4.12.1969, 310/69; VwGH 20..6.1990, 89/16/0020). Bei Klärung der Wohnsitzfrage ist auch nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Steuerpflichtigen abzustellen, weil dieser nur relevantes Kriterium für die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen einzelnen Staaten ist. Die Frage des inländischen Wohnsitzes aber ist allein nach innerstaatlichem Recht und zwar anhand des im § 26 Abs. 1 BAO geregelten Wohnsitzbegriffes zu lösen (VwGH 21.5.1990, 89/15/0115; VwGH 7.7.1967, 1860/66; VwGH 8.6.1962, 201/62).

Nach dem Gesetzeswortlaut kann ein Wohnsitz immer nur dann angenommen werden, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die auf das Beibehalten und Benützen einer Wohnung schließen lassen. Solche Anhaltspunkte liegen etwa vor, wenn Räumlichkeiten jederzeit zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses zur Verfügung stehen, oder aber wenn ein Steuerpflichtiger eine Wohnung nach eigenen Angaben bei gelegentlichen Aufenthalten im Inland tatsächlich benützt hat (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104). Da das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der Abgabenvorschriften an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung geknüpft ist, reicht die Überlassung eines Zimmers zur bloß vorübergehenden Nutzung dafür nicht aus (VwGH v. 14.11.1996, 94/16/0033). Ebenso stellt auch eine zwar im Besitz des Abgabepflichtigen befindliche Wohnung (Haus), über die (das) dieser jedoch nicht jederzeit frei verfügen kann (etwa wegen Vermietung), keinen Wohnsitz im Sinne vorgenannter Abgabenvorschriften dar.

Die Wohnung muss, worauf der Bw hingewiesen hat, eingerichtet sein, um unbeschränkte Steuerpflicht nach sich zu ziehen (Loukota, Internationale Steuerfälle, RZ 35; Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 10;). Denn man muss die Wohnung unter Umständen innehaben, die darauf schließen lassen, dass man sie beibehalten und benutzen wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH müssen die fraglichen Räumlichkeiten, um als Wohnung qualifiziert zu werden, ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041) Leerstehende Wohnungen führen daher nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht (vgl. auch Ritz, BAO³, § 26 Tz 7, und Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 1 Tz 63;). Stapperfend und Loukota kommen also mit identer Begründung zum gleichen Ergebnis. Der von Ritz aaO konstatierte Gegensatz liegt in Wirklichkeit nicht vor. Ein gewisser Gegensatz, allerdings nicht im Ergebnis, liegt zwischen dem zitierten Judikat einerseits, das bei mangelnder Ausstattung der Räumlichkeiten die Eignung als Wohnung negiert, und den

zitierten Lehrmeinungen andererseits vor, die sich gegen die Annahme eines Wohnsitzes aussprechen, weil es an der qualifizierten Innehabung fehlt.

Nach dem klaren und eindeutigen Gesetzeswortlaut setzt der Wohnsitzbegriff ein qualifiziertes Innehaben voraus (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 11/1). Gefordert ist die Innehabung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und als solche auch künftig genutzt werden soll.

Nach der Lehre (Ritz, BAO³, § 26 Tz 4) und Rechtsprechung (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; VwGH 21.5.1990, 89/15/0115) ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge maßgebend. Auf die subjektive Absicht und Einstellung kommt es nicht an.

Die deutsche und österreichische Auslegung des wortgleichen Wohnsitzbegriffes decken sich darin, dass die Ausstattung und tatsächliche Nutzung geeignete Umstände sind, um wiederzugeben, zu welchem Zweck der Steuerpflichtige die Wohnung hält (Ritz, BAO³, § 26 Tz 9; BFH 19.3.1997, I R 69/96; BFH 19.3.2002, I R 15/01).

Unter Bedachtnahme auf die dargelegte Rechtslage ist in tatsächlicher Hinsicht Folgendes von Bedeutung:

- Der Berufungswerber hat am 1.3.1997 eine Tätigkeit in den USA aufgenommen (Arbeitgeberbestätigung vom 8.1.1997, AS 2/1997). Er verfügte dort (zunächst in Tulsa, Oklahoma, und später in Raleigh, North Carolina) über einen vollständig eingerichteten und geräumigen Wohnsitz in Appartements mit zwei Schlafzimmern und einem großen Wohnzimmer (von insgesamt jeweils ca. 100 m²), welche für die gelegentliche bzw vorübergehende Beherbergung seiner Frau und seines Kindes reichlich Platz boten. Dies wurde vom Senat aus den belegten Mietaufwendungen (AS 77, 78, 122 – 124, 138/1999) im Zusammenhang mit entsprechenden Internetrecherchen (<http://www.cumberlandcoveapts.com>; <http://www.argtulsa.com/>) geschlossen und vom Vertreter des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung unter anderem durch Vorlage von Fotos bestätigt.
- Im Streitjahr hielt sich der Bw an 336 Tagen in den USA auf (AS 23/1999). Die amerikanischen Einkünfte wurden in den USA erklärt und versteuert (Arbeitgeberbestätigung AS 47/1999; Steuererklärungen).
- In Österreich hielt er sich von 1997 bis 1999 2 bis 3 mal pro Jahr zu Besuchszwecken auf, wobei die Reisekosten für einen Familienbesuch pro Jahr vom Arbeitgeber getragen wurden (AS 121). Wie sich aus seiner Reisekostenaufstellung (AS 119) in Übereinstimmung mit Passeintragungen (AS 137) ergibt, verbrachte er vom 14.12. 1997 bis zum 5.1.1998 den Weihnachtsurlaub in Österreich. Das nächste Mal besuchte

er Österreich vom 2.10. bis zum 12.10.1998. Danach kam er vom 21.12.1998 bis zum 8.1.1999 wieder auf Weihnachtsbesuch.

- Mit 31.10.1999 beendete er seine Auslandstätigkeit, die somit insgesamt 32 Monate dauerte (AS 149).
- Vor und nach dem Auslandsaufenthalt hatte er mit Frau und Kind seinen Wohnsitz in seinem Einfamilienhaus in HB.
- Von 1.3.1997 bis zum 31.10.1999 war der Bw in H abgemeldet (AS 51). Frau und Kind blieben zwar auch in dieser Zeit in der St angemeldet, wohnten aber, wenn sie nicht auf Besuch beim Bw in den USA weilten, bei den Schwiegereltern des Bw (Parteienvorbringen vom 20.8.2002, AS 45; Bestätigungen D und S AS 115, 116; Aussage D AS 38/UFS; Betriebskostenrechnungen AS 65 – 72; BVE AS 163).
- Das Haus in H war vom 1.3.1997 bis zum 31.10.1999 nicht bewohnt. Dies ist durch die Vorlage der Strom- Wasser und Gasrechnungen belegt (AS 65 – 72), durch An- und Abmeldung von Telefon (AS 73), Fernseher und Radio untermauert (AS 75), durch einen entsprechenden Postnachsendauftrag gestützt (AS 74) und wird auch vom Finanzamt nicht bestritten (Seite 2 der BVE vom 8.4.2003, AS 162).
- Durch eine Rechnung des Transportunternehmens ist belegt, dass der Bw zu Beginn der Auslandsbeschäftigung auf Kosten seiner Arbeitgeberin (CHF 8.392,-) 120 Kisten (Packages) mit gebrauchtem Hausrat sowie Gegenständen zum persönlichen Gebrauch mit einem Nettogewicht von 2.580 kg von Höchst nach Tulsa transportieren ließ (AS 118). Dies entspricht in etwa dem Doppelten dessen, was an Nutzlast (zusätzlich zum Eigengewicht) auf einen Klein-LKW geladen werden darf.
- Durch eine Inventarliste der Firma ARCO betreffend den Bw als Umzugskunden ist weiters erwiesen, dass für den Bw von Charlston, SC, nach Bremerhaven zu Ende seiner USA-Beschäftigung zahlreiche Kleidungsstücke transportiert wurden, weiters Schuhe, Bücher, CDs, Videokassetten sowie Taschen, Bad-, Küchen- und Wohntensilien, Geschirr, Lampen, Spielsachen, Bilder, Computer, Gläser, Uhren, Elektrogeräte, Kerzen, Töpfe, Pfannen, Bettwäsche, diverse Möbel (Fernsehtisch, Sofa, Beistelltisch, Tisch, Tischfüße, Kommode, Stühle, Bücherregal, Bettteile, Regale, Tischplatte, Lattenrost, Bücherregalteile, Kästchen, Gestell), ferner Werkzeug, Bügelbrett, Weihnachtsdekor, Bügeleisen, Besen, Schirm, Kindersitz, Kamera und ein PKW (AS 59 – 64). Die Übernahmebestätigung datiert vom 30.11.1999.
- Auf Grund dieser „harten Fakten“, die zudem durch Zeugenaussagen bzw Bestätigungen (AS 115 – 117) belegt sind, sieht es der Senat als erwiesen an, dass der

Bw an seinem österreichischen Wohnsitz derart starke Veränderungen durch Überführung von Hausrat und Möbeln sowie durch Ab- bzw Ummeldung von Telefon, Radio, Fernseher und Post vorgenommen hat, dass eine Nutzung als Wohnung auf Grund der unzureichenden bzw unvollständigen Möblierung und Ausstattung bzw mangels üblicher infrastruktureller Anbindung nicht ohne weiteres mehr möglich war. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass der Familienwohnsitz an besagter Adresse jedenfalls aufgegeben worden ist. In diesem Sinne bestätigten W (AS 115) und K (AS 116) übereinstimmend, dass das Haus B von Anfang 1997 bis Ende 1999 nicht bewohnbar war, was sinngemäß auch von L, einer Arbeitskollegin des Bw, bestätigt worden ist (AS 117). Das Finanzamt hat über zweitinstanzliches Ersuchen die Genannten zeugenschaftlich einvernommen (AS 37 – 40/UFS), in diesem Zusammenhang Bedenken gegen die Glaubwürdigkeit der Genannten erhoben (siehe Schreiben vom 7.8.2007, AS 34/UFS), dies in Details auch durch Aufzeigen von kleineren Ungereimtheiten begründet, den wesentlichen Kern der Aussagen allerdings aus folgenden Gründen nicht erschüttert. Zunächst verstößt es entgegen den Ausführungen des Finanzamtes nicht gegen die Lebenserfahrungen, dass eine jung (seit 1994) verheiratete Frau mit ihrem Kleinkind (geb. 23.7.1995) aus Kostengründen, zur einfacheren Haushaltsführung sowie um nicht allein zu sein und um eine Betreuungshilfe zu haben, zu den nicht weit entfernt lebenden Eltern zieht, während der Ehemann im fernen Ausland berufstätig ist. Auch kann der Senat den Protokollen nicht jene Aussagen entnehmen, die ihm das Finanzamtsschreiben vom 7.8.2007 zusinnt, worauf der Bw. in seinem Schreiben vom 15.10.2007 (AS 45/UFS) und in der mündlichen Berufungsverhandlung zu Recht hingewiesen hat. Auf der anderen Seite hat das Finanzamt es selbst aus guten und überzeugenden Gründen (Strom, Gas, Heizung, Telefon, Radio, Post) als erwiesen angenommen, dass das Haus B im fraglichen Zeitraum nicht bewohnt worden ist (Seite 2 der BVE, AS 163). Entgegen der Auffassung des Finanzamtes vermag der Senat auch nicht zu erkennen, weshalb der Zeuge K „präpariert“ gewesen sein soll, berichtet er doch – entgegen dem Berufungsvorbringen – zumindest von einer spärlichen Ausstattung. Dass er, obwohl er nur für den Garten zuständig war, auch einen Blick ins übrige Haus geworfen hat, ist mit menschlicher Neugier, die weit verbreitet ist, zu erklären. Und auch die Zeugenaussage von W ist eher durch (in der Natur des Menschen gelegenes) fehlendes Erinnerungsvermögen und kleinere Widersprüche zu eigenem Vorbringen (betreffend den Aufenthalt der Tochter, nicht aber zum maßgeblichen Berufungsvorbringen hinsichtlich die Einrichtung des Hauses) gekennzeichnet als durch „Zeugenpräparierung“.

- Da in der fraglichen Zeit wesentlicher Hausrat sowie zahlreiche Einrichtungsgegenstände in den USA waren und eine Nutzung aufgrund des niedrigen Energieverbrauchs auch vom Finanzamt ganzjährig verneint wird, sieht es der Senat darüber hinaus als glaubhaft an, dass der Bw bei seinen Heimatbesuchen (als Gast) im Haus seiner Schwiegereltern bei Frau und Kind gewohnt hat.
- Angesichts zahlreicher beigebrachter Beweise sieht der Senat das Berufungsvorbringen im wesentlichen Kern als nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht an, wurde seine Richtigkeit doch in wesentlichen Details nachgewiesen, in anderen glaubhaft gemacht und entspricht es im übrigen durchaus den Lebenserfahrungen (Müller, SWI 2000, 397: Die Mobilität von Arbeitnehmers ist nicht mehr ein bloßes Schlagwort, sondern längst Realität geworden.) bzw ergibt es in den wesentlichen Zügen ein restlos stimmiges Gesamtbild, wobei das damit in Widerspruch befindliche, sich gegen die Wiederaufnahme richtende Vorbringen (Punkt 1.4 der Berufung, AS 111) als Zweckbehauptung gewertet wurde, welche unter anderem durch die bereits erwähnten Transportpapiere widerlegt worden ist.
- Zusammenfassend bedeutet dies, dass der Bw sein Haus vom 1.3.1997 bis zum 31.10.1999, vor allem gilt dies für das Streitjahr, nicht unter Umständen inne hatte, die darauf schließen lassen, dass er es beibehalten und nutzen wird. Dies insbesondere wegen der unzureichenden Ausstattung, der fehlenden Anbindung und der faktischen Nichtnutzung. Gleiches gilt für seine Frau und sein Kind, sodass von einer Auflassung des Familienwohnsitzes auszugehen ist.

Die Motive für den vom Bw eingeschlagenen Weg (Wohnsitzverlegung während eines 32-monatigen Auslandsaufenthaltes) sind zum einen unbeachtlich, da es sich dabei um eine faktische und nicht um eine rechtliche Gestaltung handelt. Denn auch wenn die Wohnsitzverlegung allein aus steuerlichen Gründen erfolgt wäre, könnte sie steuerlich nicht negiert werden. Die Besteuerung eines fiktiven Sachverhaltes wird vom entscheidenden Senat in Übereinstimmung mit der einhelligen Literatur jedenfalls abgelehnt (Ritz, BAO³, § 22 Tz 6). Aus dem Gesetzeswortlaut und dessen Kommentierung (Ritz, BAO³, § 22 Tz 2) erhellt nämlich klar, dass Missbrauch eine rechtliche Gestaltung voraussetzt. Zum anderen wurden unter anderem in der mündlichen Berufungsverhandlung auch überzeugende außersteuerliche, nämlich wirtschaftliche Gründe für die Wohnsitzaufgabe geltend gemacht. Diese Gründe haben umso größeres Gewicht, als der Bw in der fraglichen Zeit am Anfang seiner beruflichen Karriere stand, relativ frisch verheiratet war, für ein Kleinkind zu sorgen hatte und erst vor Kurzen (1995) ein Haus fertig gestellt hat.

Das Finanzamt hat grundsätzlich zu Recht darauf hingewiesen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung besteht (Ritz, BAO³, § 115 Tz 10 f). Allerdings gibt der Senat zu bedenken, dass die Grenze zwischen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen einerseits und der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde andererseits nur zu Lasten des Abgabepflichtigen verschoben, aber nicht aufgehoben ist. Das heißt, dass auch bei geltender erhöhter Mitwirkungspflicht Unmögliches, Unzumutbares und Unnötiges nicht verlangt werden darf (Lochmann, ÖStZ 2004, 389; UFSF 12.3.2004, RV/0036-F/04). Nicht übersehen werden darf weiters, dass der Bw, wie dessen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend und vom Finanzamt nicht widersprochen vorgebracht hat, allen Aufträgen der Abgabenbehörden im Wesentlichen entsprochen hat, während es das Finanzamt war, das dem zweitinstanzlichen Ermittlungersuchen vom 4.6.2007 nur widerwillig, nicht gerade gewissenhaft bzw nur unter vorweggenommener Beweiswürdigung nachgekommen ist.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, es sei eventualiter von einem abgeleiteten Wohnsitz des Bw im Haus seiner Schwiegereltern auszugehen (BVE Seite 3, AS 164, und Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung). Der Senat teilt diese Auffassung aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen nicht. Auf Grund der oben getroffenen Feststellungen, kann nämlich keine Rede davon sein, dass der Bw mit seiner Familie in der fraglichen Zeit bei seinen Schwiegereltern gewohnt hat, was aber für die Annahme eines abgeleiteten Wohnsitzes erforderlich wäre (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 14). Denn das Mitbenützen einer fremden Wohnung begründet nur bei ständiger Nutzung einen Wohnsitz. Wird ein Steuerpflichtiger auch bei wiederholten Aufenthalten in einer Wohnung nur als Gast aufgenommen (jeweiliges Aufstellen eines Notbettes, laut Finanzamtsschreiben vom 7.8.2007, AS 34/UFS), hat er keine Wohnung inne, die einen Wohnsitz begründet (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 11). Ebenso wenig reicht das bloße Eheband für die Annahme eines Wohnsitzes nach den im gegenständlichen Einzelfall getroffenen, gegen ein qualifiziertes Innehaben auch dieser Wohnung sprechenden Feststellungen aus (vgl. Ritz, BAO³, § 26 Tz12). Der gemeinsame Ehegatten- und Familienwohnsitz setzt nämlich voraus, dass die Wohnung auch für den nicht dauernd dort lebenden Familienangehörigen bestimmt ist. Ist die Wohnung wie im Berufungsfall nur bzw bestenfalls auf die übrige Familie zugeschnitten, so hat er diese Wohnung nicht unter den erforderlichen qualifizierten Umständen inne. Benutzt er die nicht auch auf ihn zugeschnittene Wohnung nur, um die Familie unregelmäßig zu besuchen, so liegen die Voraussetzungen für einen gemeinsamen Familienwohnsitz nicht vor (Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 1 Tz 65). Denn von einem abgeleiteten Wohnsitz kann nur gesprochen werden, wenn der Betroffene dort auch lebt (VwGH 11.12.1978, 2019/78).

Oder mit anderen Worten: Vom Grundsatz des gemeinsamen Familienwohnsitzes gibt es Ausnahmen, die im Übrigen entsprechend den gesellschaftlichen Entwicklungen tendenziell zunehmen. Die Wohnsitze von Ehegatten können insbesondere dann auseinander fallen, wenn einer im Inland wohnt, der andere aber im Ausland und sich aus den Umständen ergibt, dass der im Ausland lebende Ehegatte die Familienwohnung nicht im oben dargelegten Sinne bzw in der erforderlichen Weise mitbenutzt. Dies aber ist im Berufungsfall nach den getroffenen Feststellungen der Fall.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. November 2007