



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JS, Adresse N, vertreten durch die Steuerberatung, vom 18. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 nach der am 26. November 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber brachte am 24. August 2009 in elektronischer Form eine Umsatzsteuerklärung für das Jahr 2008 ein; dabei erklärte er Umsätze in Höhe von 4.800,00 € aus der Vermietung seiner Eigentumswohnung in Adresse N. In seiner am 26. August 2009 in Papierform eingebrachten Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht für das Jahr 2008 erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 59,48 €.

Mit Bescheid vom 28. August 2009 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber (zunächst) erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer für das Jahr 2008.

Im Zuge der die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde von Seiten der Betriebsprüfung streitgegenständlich Folgendes festgestellt (vgl. Tz 1 "Unbeschränkte Steuerpflicht" im Anhang des Prüfungsberichtes vom 21.5.2010):

Laut Zentralem Melderegister habe sich JS am tt.mm.2007 nach Land1 abgemeldet und am

tt.mm.2009 wiederum in Adresse N, angemeldet. Er sei in Land1 als Entwicklungshelfer für die Organisation XY tätig gewesen. Laut vorgelegtem Einsatzvertrag mit XY vom tt.mm.2007 sei vereinbart worden, dass der Auslandseinsatz in Land1 am tt.mm.2007 beginne und vorraussichtlich am tt.mm.2009 ende. Die vorzeitige Rückkehr habe JS mit gesundheitlichen Problemen infolge des tropischen Klimas in Land1 begründet, welche bereits kurz nach seiner Ankunft aufgetreten seien. Die im Eigentum von JS befindliche Wohnung in Adresse N, sei laut vorgelegtem Mietvertrag vom 30.9.2007 ab 1.10.2007 auf unbestimmte Zeit um monatlich netto 400,00 € zuzüglich 10 % USt (brutto 440,00 €) an DoH vermietet und die diesbezüglichen Einkünfte als beschränkt Steuerpflichtiger erklärt worden. In diesem Zusammenhang werde festgehalten, dass DoH laut Zentralem Melderegister bereits seit 8.6.2007 bis zum heutigen Tag in Adresse N, gemeldet sei. Laut Schreiben der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein vom 28.1.2008 habe JS am 7.1.2008 einen Antrag auf Freigabe des Pensionskassen-Sperrkontos eingereicht. Diesem Antrag sei stattgegeben und das Pensionskassen-Guthaben in Höhe von 213.358,50 CHF am 30.1.2008 vom Vorsorge-Sperrkonto Nr. 001 bei der Bank1 auf das Sparkonto Nr. 006 (jeweils lautend auf SJ) umgebucht worden. Diese Einkünfte seien bisher in Österreich nicht erklärt worden. Die Mietzahlungen von DoH hätten bereits im Juli 2007 begonnen und im Jänner 2009 geendet und hätten lediglich 400,00 € statt 440,00 € betragen. Weiters falle auf, dass die Wohnung auf unbestimmte Dauer vermietet worden sei, obwohl der Auslandsaufenthalt von JS laut Einsatzvertrag mit XY vom 1.10.2007 lediglich zwei Jahre betragen habe. Auf Befragung habe JS erklärt, dass DoH seine derzeitige Lebensgefährtin sei. Diese Beziehung habe sich aber erst nach seiner Rückkehr nach Österreich entwickelt. Im Zeitpunkt seiner Abreise sei sie lediglich seine Mieterin gewesen, die er als Schwester eines ehemaligen Arbeitskollegen kennengelernt habe. Weshalb DoH nur 400,00 € statt laut Mietvertrag 440,00 € (incl. USt) bezahlt habe und warum der Mietvertrag erst am 30.9.2007 abgeschlossen worden sei, obwohl bereits seit Juli 2007 Mietzahlungen geleistet worden seien, habe JS nicht schlüssig erklären können. Die Miete sei in der Zeit seiner Anwesenheit und Mitbenützung der Wohnung vom Juli bis September 2007 gleich hoch gewesen wie in der Zeit seines Auslandsaufenthaltes von Monat 2007 bis Monat 2009. Die Frage, warum bereits ab Februar 2009 keine Mietzahlungen mehr geleistet worden seien, wenn sich die Beziehung zu DoH erst nach seiner Rückkehr am 23.1.2009 entwickelt habe, sei ebenfalls unbeantwortet geblieben. Zudem sei festgestellt worden, dass die österreichischen Rundfunkgebühren von monatlich ca. 18,00 € vom Abgabepflichtigen auch während seiner Abwesenheit bezahlt worden seien. Eine Abmeldung der Rundfunkempfangseinrichtungen von JS sei nicht erfolgt, was mit seiner Tätigkeit als Amateurfunker begründet worden sei. Laut telefonischer Auskunft der GIS Gebühren Info Service GmbH – Servicecenter Innsbruck vom 26.4.2010 sei dieses Argument jedoch nicht zielführend, da der Empfang von österreichischen Rundfunkprogrammen im

Ausland nicht gebührenpflichtig sei. Außerdem falle auf, dass die tatsächlich bezahlte Miete von 400,00 € für eine Drei-Zimmer-Wohnung im Ausmaß von ca. 70 m² samt Carport, Kellerabteil und Gartenanteil einem Fremdvergleich nicht standhalte und im gegenständlichen Fall gerade ausreiche, bei ganzjähriger Vermietung die Finanzierungskosten sowie die Absetzung für Abnutzung abzudecken. Bei ausgabenseitiger Berücksichtigung der vorstehenden Rundfunkgebühren ergebe sich auch bei ganzjähriger Vermietung ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen. Bei Durchsicht der Kontoauszüge des Girokontos Nr. 000 bei der Bank2 sei festgestellt worden, dass über dieses Konto in der Zeit von Oktober 2007 bis Jänner 2009 verschiedene Bankgeschäfte durch eine zeichnungsberechtigte Person abgewickelt worden seien. Auf diesbezügliche Befragung habe der Abgabepflichtige am 19.2.2010 angegeben, dass es sich hiebei um seine Tochter B (S) gehandelt habe. Im Verlauf der Prüfung habe sich jedoch herausgestellt, dass die angebliche Mieterin DoH bereits ab 28.9.2007 und somit vor der Abreise von JS für dieses Bankkonto zeichnungsberechtigt gewesen sei und die vorstehenden Bankgeschäfte erledigt habe. Weiters habe der Abgabepflichtige angegeben, dass DoH auch für das Konto Nr. 006 bei der Bank1, auf dem sich ein Guthaben von mehr als 213.000,00 CHF befunden habe, verfügberechtigt gewesen sei. Von diesem Konto habe DoH am 1.2.2008 10.000,00 CHF bar behoben und in Euro gewechselt (ca. 6.200,00 €). Hievon seien 4.000,00 € am 2.2.2008 auf das Konto Nr. 000 bei der Bank2 bar einbezahlt und ca. 900,00 € für die Anschaffung eines Funkgerätes und dessen Versendung nach Land1 verwendet worden. Der Verbleib des Restbetrages von ca. 1.300,00 € sei jedoch nicht belegt worden. Weiters habe DoH mehr als 200.000,00 CHF auf zwei CHF-Darlehenskonten von JS bei der Bank3 überwiesen. Das restliche Guthaben von 1.775,80 CHF sei am 4.2.2008 auf das Konto Nr. 004 von DoH bei der Bank4 überwiesen worden. Auf Befragung des Abgabepflichtigen, was in der Zeit seiner Abwesenheit mit seinen Möbeln, seinem Hausrat, seiner Bekleidung und sonstigen persönlichen Gegenständen geschehen sei, habe JS angegeben, dass er einen Teil nach Land1 mitgenommen habe und den Rest vor seiner Abreise verschenkt und entsorgt habe. Entsprechende Belege (Frachtpapiere, Rechnungen für Entsorgungskosten, etc.) seien trotz Aufforderung nicht beigebracht worden. Bezuglich der Möbel erklärte der Abgabepflichtige, dass diese Gegenstände Eigentum von HL, Adresse Ü, gewesen seien, die sie ihm als seine damalige Freundin anlässlich des Bezuges der gegenständlichen Eigentumswohnung im Jahr 2000 zur Verfügung gestellt habe. Diese Möbel habe er im Jahr 2007 an HL zurückgegeben, da DoH kurzfristig aus ihrer vorherigen Unterkunft ausziehen habe müssen und ihre eigenen Einrichtungsgegenstände mitgebracht habe. Diese Angaben seien von HL anlässlich einer Zeugeneinvernahme am 29.4.2010 im Wesentlichen bestätigt worden. Weiters habe HL angegeben, dass sie ungefähr ab 1999 die Freundin des Abgabepflichtigen gewesen sei. Kurz nach der Trennung im Jahr 2004 habe sie anlässlich eines unangemeldeten Besuches bei

JS in Adresse N, eine andere Frau angetroffen, die er dann kurze Zeit später im Verlauf eines Telefonates als seine neue Freundin bezeichnet habe. Diese andere Frau sei in M oder B wohnhaft gewesen. Der Name der anderen Frau sei HL nicht mehr in Erinnerung gewesen. Nachdem ihr der Name "Name" bekannt gegeben worden sei, habe HL es jedoch für möglich gehalten, dass dies der Name der anderen Frau gewesen sei. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei dieser anderen Frau um DoH (genannt "D") gehandelt habe. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass JS im Verlauf der Schlussbesprechung behauptet habe, dass er mit HL Kontakt aufgenommen habe und der vorstehende Sachverhalt sowohl von ihm als auch von HL bestritten werde. Anlässlich der Zeugeneinvernahme am 29.4.2010 habe HL jedoch ihre telefonische Erstaussage im Wesentlichen bestätigt und angegeben, dass sie letztmalig bei Rückgabe der Möbel im Jahr 2007 Kontakt zu JS gehabt habe. Es sei angesichts der obigen Ausführungen als erwiesen anzunehmen, dass es sich bei DoH bereits in der Zeit der Abwesenheit von JS um seine Lebensgefährtin oder Freundin gehandelt habe und er die inländische Wohnung trotz Vermietung an Frau H jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen hätte können. Außerdem sei auch anhand der objektiven Umstände (zeitlich begrenzter, beruflich bedingter Auslandsaufenthalt mit jederzeitiger Rückkehrmöglichkeit) erkennbar, dass JS die Wohnung zum Zweck der späteren Benutzung beibehalten habe. Daher sei ein Wohnsitz im Inland gegeben. Im Hinblick auf die somit vorliegende unbeschränkte Steuerpflicht sei die im Jahr 2008 aus Liechtenstein bezogene Pensionskassenabfindung in Österreich steuerlich zu erfassen. Diese Einkünfte seien (unter der neu aufgenommenen St.Nr. 1) zu veranlagen. Hiebei seien die von XY bezogenen (§ 3 Abs. 3 EStG 1988) und gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 steuerfreien Einkünfte in Höhe von 13.829,98 € bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen im Wege eines sogenannten Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Hinsichtlich der bisher im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werde aufgrund des ermittelten Sachverhaltes davon ausgegangen, dass das zugrunde liegende Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhalte. Vielmehr handle es sich hiebei offensichtlich um einen familienhaft bestimmten Vertrag mit dem Zweck der willkürlichen Herbeiführung oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen (Erlangen der beschränkten Steuerpflicht). Somit liege keine Einkunftsquelle im Sinne des EStG mit der Absicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses vor.

Am 27. Mai 2010 erließ das Finanzamt - den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend - den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008. Dabei vertrat es die Auffassung, dass der Berufungswerber im Streitjahr in Österreich über einen Wohnsitz verfügte, er folglich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen und die aus Liechtenstein bezogene strittige Pensionskassenabfindung steuerlich zu erfassen ist. Die gegenständliche Vermietungstätigkeit ließ es umsatz- und einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt.

Mit Schreiben vom 18. August 2010 erhab die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. Mai 2010. Streitgegenständlich führte sie Folgendes aus:

Eine Rückkehr in die eigene Wohnung wäre ohne Zustimmung der Mieterin nicht möglich gewesen. Die Auslandstätigkeit sei bis zum Erreichen des Pensionsalters beabsichtigt gewesen. Die vorzeitige Beendigung des Auslandseinsatzes sei aus gesundheitlichen Gründen erfolgt. Das in Land1 vorherrschende tropische Klima habe Herrn S zunehmend gesundheitliche Probleme bereitet. Eine Versetzung in eine klimatisch günstigere Region sei nicht möglich gewesen, da zu dieser Zeit kein solches Projekt in Land1 zur Auswahl gestanden sei. Im Mietvertrag sei ein monatlicher Betrag in Höhe von 400,00 € zuzügl. 10 % USt ausgewiesen gewesen. Herr S sei der Meinung gewesen, dass die Umsatzsteuer nicht die Mieterin zu bezahlen habe, da er ja Schuldner der Umsatzsteuer sei und diese abzuführen habe. Ihm sei nicht bewusst gewesen, dass die Umsatzsteuer für ihn lediglich eine durchlaufende Position dargestellt habe. Der Abschluss des Mietvertrages zu einem späteren Zeitpunkt sei dadurch erklärbar, dass vor der Erteilung der Arbeitsbewilligung im Einsatzgebiet Herr S nicht gewusst habe, wann und ob der Auslandseinsatz überhaupt zustande komme. Erst nach Erteilung dieser Bewilligung sei ein schriftlicher Mietvertrag aufgesetzt worden. Die Höhe der Miete entspreche einem Quadratmeterpreis in Höhe von 5,72 € ohne Umsatzsteuer und ohne Betriebskosten. Dies sei sicherlich eine günstige Miete aber durchaus nicht unüblich. Das Land Vorarlberg anerkenne eine Miete in Höhe von 5,50 € (inkl. Umsatzsteuer und ohne Betriebskosten) für die Berechnung der Wohnbauhilfe als zumutbaren Wohnaufwand. Für Herrn S seien jedoch bei der Festsetzung der Miethöhe auch andere Kriterien von entscheidender Bedeutung gewesen. Dies seien ua. die pünktliche Bezahlung der Miete, der sorgsame Umgang mit der Bestandssache und die Erledigung von Bankgeschäften in seiner Abwesenheit gewesen. Weiters sei für die Festsetzung der Miethöhe auch der Umstand von Bedeutung gewesen, dass für die Bestreitung des Lebensunterhaltes in einem Entwicklungsland wie Land1, der Betrag von monatlich 400,00 € völlig ausreiche. In der Zeit von Juli bis September 2007 habe Herr S das Arbeitszimmer in der vermieteten Wohnung für seine eigenen Wohnzwecke genutzt. Er habe in diesem Zeitraum die Bezahlung der Betriebskosten für die ganze Wohnung übernommen, was einem Betrag von monatlich ca. 160,00 € entsprochen habe. Ob ein Mietverhältnis tatsächlich zustande komme, hänge nicht vom Umstand ab, ob durch die Vermietungstätigkeit ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werde. Dies sei lediglich für die Beurteilung, ob eine Liebhaberei im Sinne des Einkommensteuerrechtes vorliege, von Bedeutung. Die Bezahlung der Rundfunkgebühren von monatlich 18,00 € auch während seiner Abwesenheit sei dadurch erklärbar, dass für den Betrieb einer Amateurfunkanlage in Österreich die Entrichtung von GIS Gebühren erforderlich sei, da mit einer solchen Anlage der Empfang der

österreichischen Rundfunksendungen möglich sei. Herr S habe sich bemüht, eine Amateurfunklizenz in Land1 zu erhalten. Dies sei leider nicht möglich gewesen, sodass er weiterhin seine Funkanlage im Ausland mit der österreichischen Lizenz betrieben habe. Er sei daher der Meinung gewesen, dass somit weiterhin die GIS Gebühren zu zahlen seien. Die Bankgeschäfte seien während seiner Abwesenheit von Frau HD erledigt worden. Er habe zu ihr das Vertrauen gehabt, weil Frau H die Funktion einer Sachwalterin ausgeübt und somit Erfahrung mit dem Umgang von Bankvollmachten gehabt habe. Es sei über jede Geldbewegung Buch geführt worden. Im Prüfungsbericht werde ua. bemängelt, dass bei einer Transaktion der Verbleib eines Restbetrages in Höhe von ca. 1.300,00 € nicht belegt werden könne. Es sei richtig, dass der diesbezügliche Beleg nicht mehr auffindbar sei. Es sei jedoch glaubhaft berichtet worden, dass jede Bankabhebung auf den Cent genau abgerechnet worden sei und Herr S auch verbleibende Geldbeträge später bar erhalten habe. Dies treffe auch auf die Überweisung eines Geldbetrages in Höhe von 1.775,80 CHF zu, welcher auf das CHF-Konto von Frau H überwiesen worden sei. Die Überweisung sei auf Grund der Tatsache erfolgt, dass Herr S über kein eigenes CHF-Konto mehr verfügt habe und er sich entsprechende Wechselspesen ersparen habe wollen, die sonst bei der Überweisung auf sein EUR-Konto angefallen wären. Der Geldbetrag sei dann später ebenfalls von Frau H an Herrn S ausgehändigt worden. Von der Abgabenbehörde sei bemängelt worden, dass Rechnungen für die Entsorgung des unnötigen Hausrates vor der Abreise nicht mehr vorgelegt worden seien. Dazu sei zu vermerken, dass es durchaus nicht unüblich sei, solche Entsorgungsmarken nicht über Jahre aufzubewahren. Weiters werde im Anhang zum Prüfungsbericht angeführt, dass Frau L, eine ehemalige Freundin von Herrn S, bei einer Zeugeneinvernahme erklärt habe, dass sie bereits im Jahre 2004 über ein Verhältnis mit einer anderen Frau Bescheid gewusst habe und dass diese Frau im Raum M oder B wohnhaft sei. Frau L habe aber nicht mit Bestimmtheit erklären können, dass es sich tatsächlich um die Person DH gehandelt habe. Diesbezüglich müsse sich Frau L geirrt haben, denn im Jahre 2004 seien Frau H und Herr S noch nicht liiert gewesen und es sei daher gar nicht möglich gewesen, dass sie diese Person gekannt habe. Offensichtlich habe sie eine andere Beziehung, welche Herr S zu dieser Zeit unterhalten habe, im Nachhinein als Beziehung mit Frau H gedeutet. Die Abgabenbehörde sehe es als erwiesen an, dass es sich bei Frau H bereits in der Zeit seiner Abwesenheit um seine Lebensgefährtin oder Freundin gehandelt habe und er die inländische Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf hätte benutzen können. Dies entspreche jedoch nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Frau H sei erst nach seiner Rückkehr nach Österreich seine Lebensgefährtin geworden. Weder in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 von Frau H noch in den Steuererklärungen von Herrn S sei bei den persönlichen Verhältnissen eine Partnerschaft angemerkt worden. Laut dem abgeschlossenen und rechtlich gültigen Mietvertrag sei eine jederzeitige Nutzung

der Wohnung, ohne Einverständnis der Mieterin, nicht möglich gewesen. Es sei vor der Rückreise nach Österreich von Herrn S abgeklärt worden, ob die Nutzung eines Zimmers möglich sei, ansonsten hätte Herr S eine andere Wohnmöglichkeit suchen müssen. Der Begriff "Lebensgemeinschaft" sei rechtlich nicht definiert. Es handle sich um eine länger andauernde Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft von Mann und Frau. Eine Wohngemeinschaft liege vor, wenn die Lebensgefährten in einer gemeinsamen Wohnung lebten und gleichzeitig beabsichtigten, diese Wohnstätte als den Mittelpunkt ihrer Lebensführung zu betrachten. Eine Wirtschaftsgemeinschaft liege vor, wenn die Partner die Bedürfnisse des täglichen Lebens auf gemeinsame Rechnung bestreiten würden. Eine Geschlechtsgemeinschaft sei erforderlich, um dem Wesen einer Lebensgemeinschaft zu entsprechen. Nur wenn all diese Voraussetzungen erfüllt seien, könne von einer Lebensgemeinschaft gesprochen werden. Im gegenständlichen Fall sei im Streitjahr keine dieser Voraussetzungen gegeben gewesen, so dass keine Lebensgemeinschaft vorgelegen und somit auch keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet worden sei. Es werde beantragt, dass der Einkommensteuerbescheid 2008 aufgehoben werde und eine Neuveranlagung gemäß der eingereichten Einkommensteuererklärung erfolge.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2010 als unbegründet ab. Zu den in der Berufung vorgebrachten Einwendungen sei Folgendes zu sagen:

Zur Absicht der Ausübung der Auslandstätigkeit bis zum Erreichen des Pensionsalters bzw. zur vorzeitigen Beendigung des 2-Jahres-Auslandsaufenthaltes aus gesundheitlichen Gründen: Aus dem Aktenvermerk der B GmbH vom 6.6.2007 über ein mit dem Berufungswerber geführtes Gespräch ergebe sich, dass dieser mitgeteilt habe, für zwei Jahre nach Land1 zu gehen und die Hausmeistertätigkeit für diese Zeit an Frau DH zu übertragen. Die gleichzeitig vom Berufungswerber unterfertigte Vollmacht zur Vertretung durch Frau H auf den Eigentümerversammlungen der Hausgemeinschaft sei bis Ende des Jahres 2009 befristet ausgestellt worden. Dass der Berufungswerber, wenn er denn tatsächlich aus gesundheitlichen Gründen sich nicht länger im tropischen Klima Land1 aufhalten habe können und wenn ein Einsatz in einer klimatisch günstigeren Region Land1 nicht möglich gewesen sei, die vorzeitige Beendigung lediglich mit dem Leiter des Vorort-Büros des Arbeitgebers abgesprochen habe und sich nicht um eine Versetzung in ein anderes, klimatisch günstigeres Einsatzland bemüht habe, unterstreiche den Gesamteindruck, dass eine längerfristige oder gar bis zur Pensionierung andauernde Auslandstätigkeit nicht beabsichtigt gewesen sei. Ob die vorzeitige Einsatzbeendigung innerhalb des 2-Jahres-Einsatzes ausschließlich aus gesundheitlichen Gründen oder auch aus anderen privaten Gründen erfolgt sei, sei trotz der Bestätigung des Arbeitgebers vom 17.3.2010 nicht erwiesen, da die Erklärung der Einsatzbeendigung gegenüber dem Arbeitgeber vom 24.10.2008

darüber keine Angaben enthalte (es handle sich um eine einvernehmliche Einsatzbeendigung) und zu allfälligen Bemühungen um Versetzung an einen klimatisch günstigeren Einsatzort keine Unterlagen (Schriftverkehr, etc.) vorhanden seien.

Zum Mietvertrag:

Es werde in der Berufung eingeräumt, dass ein Mietpreis von 5,72 € pro Quadratmeter ohne Betriebskosten eine äußerst günstige Miete darstelle (es handle sich im gegenständlichen Fall zudem um eine noch annähernd neuwertige Wohnung; laut Immobilienpreisspiegel 2008 der Vorarlberger Sparkassen hätte durchschnittlich für Wohnungen über 55 m² im Bereich A-B und Umgebung eine Miete ohne Betriebskosten von knapp unter 8,00 € erzielt werden können). Die vom Finanzamt angenommene Fremdunüblichkeit des Mietvertrages werde durch die Begründung der Miethöhe in der Berufung sogar noch bestätigt. So handle es sich bei der pünktlichen Bezahlung der Miete und dem sorgsamen Umgang mit der Bestandsache um selbstverständliche Verpflichtungen eines Mieters, welche sich aus jedem Mietvertrag ergeben würden. Dass der Berufungswerber die Miete in der genannten (niedrigen) Höhe deshalb angesetzt habe, weil die Mieterin für ihn Bankgeschäfte in der Abwesenheit erledigt habe und weil ihm ein Betrag von 400,00 € für die Bestreitung des Lebensunterhaltes in Land1 völlig ausgereicht habe, spreche für ein von Beginn an bestehendes persönliches Naheverhältnis zur Mieterin. Es widerspreche jeder Lebenserfahrung, dass jemand einem fremden Mieter Vollmachten über die Bankkonten zur Zeit der eigenen Abwesenheit einräume. Auch würde niemand gegenüber einem Fremden auf einen großen Teil der nach den Marktverhältnissen erzielbaren Miete freiwillig verzichten, auch wenn ihm die daraus erzielten Einkünfte zur Bestreitung des Lebensunterhaltes im Ausland ausreichen würden.

Was die Bezahlung der Betriebskosten im Zeitraum Juli bis September 2007 betreffe, so seien diese, wie sich aus den dem Finanzamt vorliegenden Kontoauszügen der B GmbH ergebe, ab Juli 2007 nicht mehr vom Berufungswerber, sondern von Frau H bezahlt worden (dies sei jedenfalls bis Ende 2009 weiterhin so gehandhabt worden). Das Vorbringen, der Berufungswerber habe im Zeitraum Juli bis September 2007 die Bezahlung der Betriebskosten für die ganze Wohnung übernommen, sei somit unzutreffend. Es sei auch nicht glaubhaft und entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Berufungswerber in der Zeit vor seiner Abreise nach Land1 lediglich das Arbeitszimmer in der vermieteten Wohnung für seine eigenen Wohnzwecke benutzt habe. Vielmehr sei als erwiesen anzunehmen, dass er auch die anderen Räumlichkeiten (Bad, WC, Wohnzimmer/Küche, etc.) gemeinsam mit Frau H benutzt habe. Dass sich in der Höhe der von Frau H bezahlten Miete und Betriebskosten keine Änderung im Zeitraum der gemeinsamen Benutzung des Wohnsitzes gegenüber jenem Zeitraum, in dem der Berufungswerber durch seinen Auslandsaufenthalt abwesend gewesen sei und Frau H daher die gesamte Wohnung für sich allein nutzen habe können, ergebe, lasse darauf schlie-

ßen, dass der Berufungswerber sich ihr gegenüber vorbehalten habe, jederzeit in die Wohnung zurückzukehren, ohne dass eine Kündigung des Mietverhältnisses erforderlich sei, wobei dieser Sachverhalt in weiterer Folge auch tatsächlich eingetreten sei (außerdem sehe auch der Mietvertrag eine reguläre Kündigung innerhalb einer dreimonatigen Kündigungsfrist nur für die Mieterin vor, während keine schriftliche Vereinbarung im Mietvertrag betreffend eine Kündigung durch den Vermieter für andere Gründe als die Nichtbezahlung der Miete, etwa wegen Eigenbedarfs, getroffen worden sei). Es sei zwar zutreffend, dass das Zustandekommen eines Mietverhältnisses nicht zwingend davon abhänge, dass aus der Vermietungstätigkeit ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werde. Allerdings verlange die Aufgabe des Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO, dass keine Innehabung der Wohnung im Sinne dieser Bestimmung mehr vorliege, also weder rechtlich noch tatsächlich weiterhin über die Wohnung verfügt werde, also diese überhaupt nicht mehr anlässlich von Inlandsaufenthalten für den eigenen Wohnbedarf benutzt werden könne (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Rz 5 zu § 26). Unabhängig davon, ob aufgrund des gegenständlichen schriftlichen Mietvertrages (und allfälliger unbekannter mündlicher Zusatzvereinbarungen) ein jederzeitiges Recht auf Nutzung bzw. Mitbenutzung der Wohnung vorbehalten gewesen sei, sei als erwiesen anzunehmen, dass jedenfalls eine tatsächliche Verfügung über die Wohnung für eigene Wohnzwecke für den Berufungswerber auch ab Oktober 2007 im Falle einer vorzeitigen Rückkehr oder im Falle eines "Heimurlaubes" (Diktion laut Einsatzvertrag) möglich gewesen sei.

Die weitere Bezahlung der Rundfunkgebühren sei im Übrigen aufgrund der Auskunft des GIS Servicecenters nicht mit dem Betreiben der Amateurfunkanlage erklärbar. Darüber hinaus wären nach Ansicht des Finanzamtes die Rundfunkgebühren, deren Entrichtung Voraussetzung für die Benutzung eines Fernsehgerätes in der inländischen Wohnung gewesen sei, an einen fremden Mieter weiterverrechnet worden. Was die behauptete Entsorgung von Hausrat anlangt, so könne dieser Vorgang mangels Vorlage von Belegen nicht als erwiesen angenommen werden, zumal auch die übrigen Umstände nicht für eine Aufgabe des Wohnsitzes sprechen würden.

Zur Erledigung von Bankgeschäften durch die Mieterin bzw. zur Zeugenaussage der ehemaligen Freundin:

Die Übertragung von Vollmachten (Einräumung von Zeichnungsberechtigungen) für Bankkonten des Vermieters einer Wohnung an seine Mieterin sei unter Fremden absolut unüblich und der Lebenserfahrung widersprechend. Eine solche würde ohne entsprechende Nahebeziehung auch dann nicht erfolgen, wenn die Mieterin wie im gegenständlichen Fall zuvor eine Tätigkeit als Sachwalterin ausgeübt hätte, zumal eine solche einer gerichtlichen Kontrolle unterliege und daher nicht zwangsläufig einen Rückschluss auf die Zuverlässigkeit der betreffenden Person zulasse.

Es sei nicht glaubhaft, dass die anlässlich der im Prüfungsbericht dargestellten Banktransaktionen im Februar 2008 bei der Mieterin verbliebenen Beträge von 1.300,00 € und 1.775,80 CHF später (an einem unbekannten Zeitpunkt) bar an den Berufungswerber ausgehändigt worden sein sollen, zumal dies im Widerspruch zum Vorbringen steht, dass jede Bankabhebung auf den Cent genau abgerechnet worden sei, und es auch überhaupt keine nachvollziehbare Erklärung für diese Vorgänge gebe. Das Finanzamt gehe weiterhin davon aus, dass sowohl die Übertragung der Bankvollmachten als auch die Überlassung von Geldbeträgen nur mit der Nahebeziehung zu Frau H begründet seien.

Ob die ehemalige Freundin des Berufungswerbers tatsächlich bereits im Jahr 2004 Wahrnehmungen darüber gemacht habe, dass der Berufungswerber mit seiner späteren Lebensgefährtin DH eine Beziehung gehabt habe, könne letztlich dahingestellt bleiben. Allerdings sei festzuhalten, dass in der Berufung keine konkrete andere in M oder B wohnhafte Person im Zusammenhang mit der behaupteten "anderen Beziehung", welche der Berufungswerber im Jahr 2004 unterhalten haben soll, genannt worden sei, sodass es sich auch hier offenbar um eine nicht beweisbare bloße Schutzbehauptung handle.

Dass gegenständlich eine Lebensgemeinschaft im Sinne einer umfassenden Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft vorgelegen habe, sei vom Finanzamt nicht behauptet worden und sei für die Annahme der Beibehaltung des Wohnsitzes nicht entscheidend, sondern vielmehr, dass durch das bestehende Naheverhältnis (Freundschaft) zur Mieterin der abgeschlossene Mietvertrag nicht zu einer Beendigung der Innehabung über die inländische Wohnung geführt habe, sondern der Berufungswerber weiter tatsächlich über diese verfügt habe und über diese daher jederzeit bei einer Rückkehr oder einem Inlandsaufenthalt für eigene Wohnzwecke hätte nutzen können. Das Vorbringen, Frau H sei erst nach der Rückkehr nach Österreich die Lebensgefährtin des Berufungswerbers geworden, steht zudem in krassem Widerspruch zu dem Umstand, dass anlässlich der Rückkehr am 23.1.2009 der inländische Wohnsitz vom Berufungswerber tatsächlich sofort wieder benutzt worden sei und dass schon wenige Tage später die Mietzahlungen seitens Frau H eingestellt worden seien.

Im Ergebnis könne nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als erwiesen angenommen werden, dass im Berufungszeitraum ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO vorgelegen sei. Durch die Überlassung der Wohnung an die Lebensgefährtin bzw. Freundin in der Zeit seiner Abwesenheit habe sich der Berufungswerber nicht der tatsächlichen Verfügungsmacht über die Wohnung begeben. Auch wenn der Berufungswerber die inländische Wohnung im Jahr 2008 nicht benutzt habe, so seien im Hinblick auf den bloß vorübergehenden beruflich bedingten Auslandsaufenthalt und die zu erwartende Rückkehr in einem absehbaren Zeitraum Umstände vorgelegen, aus denen geschlossen werden könne, dass der Berufungswerber die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Der Berufungswerber sei daher im gesamten Jahr 2008 in

Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, weshalb die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Erfassung der liechtensteinischen Pensionskassenauszahlung rechtmäßig erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 5. November 2010 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag vom 5. November 2010 wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung begehrt und Folgendes ergänzend ausgeführt:

In der Berufungsvorentscheidung werde festgestellt, dass Herr S bereits im Juli 2007 mit Frau H eine Lebensgemeinschaft eingegangen sei und es somit zu keiner Aufgabe des inländischen Wohnsitzes gekommen sei. Dies treffe jedoch nicht zu. Sowohl ihr Klient als auch Frau H würden bestreiten, bereits im Jahre 2007 eine Lebensgemeinschaft eingegangen zu sein. Das Finanzamt versuche in seiner Argumentation, die Absicht von Herr S zu widerlegen, dass ein längerer Auslandsaufenthalt (bis zur Erreichung des Pensionsalters) geplant gewesen sei. In der Entscheidung werde angeführt, dass im Schreiben des Arbeitgebers vom 17.3.2010 nicht hervorgehe, ob aus gesundheitlichen oder anderen privaten Gründen der Auslandseinsatz beendet worden sei. Dies sei nicht richtig. Im Schreiben werde unter Punkt 2 deutlich angeführt, dass der Einsatz aus gesundheitlichen Gründen vorzeitig beendet worden sei. Die Argumentation, dass ein Auslandsaufenthalt von lediglich zwei Jahren von Beginn an beabsichtigt gewesen sei, ändere nichts an der Tatsache, dass sich Herr S im Jahre 2008 ununterbrochen im Ausland aufgehalten und in diesem Zeitraum die inländische Wohnung aufgegeben habe. Auf Grund der Tatsachen, dass eine günstige Miete vereinbart worden sei und dass die Mieterin auch die Bankgeschäfte für ihren Klienten in seiner Abwesenheit erledigt habe, eine Lebensgemeinschaft zu unterstellen, sei nicht nachvollziehbar. Gerade weil die Mieterin auch Tätigkeiten für ihren Klienten in seiner Abwesenheit erledigt habe, sei eine günstige Miete vereinbart worden. Die Betriebskosten seien ab Juli 2007 von der Mieterin bezahlt worden, weil ursprünglich die Abreise für diesen Zeitpunkt geplant gewesen sei. Durch Verzögerungen (Arbeitsbewilligung in Land1) sei die Abreise erst im Monat erfolgt. Frau H habe für die Entrichtung der Betriebskosten einen Dauerauftrag bei der Bank eingerichtet. Wie bereits in der Berufung angeführt worden sei, seien die Betriebskosten für den Zeitraum bis zu seiner verzögerten Abreise bar an Frau H entrichtet worden. Es wäre unpraktisch gewesen, den Bankzugang zu stornieren, zumal niemand den tatsächlichen Abreisezeitpunkt gekannt habe. Für den Zeitraum, in welchem Herr S ein Zimmer in der Wohnung für Schlafzwecke genutzt habe (Juli bis September 2007), habe er die Betriebskosten für die ganze Wohnung bezahlt. Als die Mieterin alleine in der Wohnung gelebt habe, habe diese auch die Betriebskosten zur Zahlung alleine übernommen. Es hätte daher sehr wohl eine Änderung der Höhe von Wohnkosten für diesen Zeitraum stattgefunden.

Bezüglich der Entrichtung von GIS-Gebühren sei nochmals darauf hinzuweisen, dass zum Betrieb einer Funkanlage solche Gebühren zu entrichten seien, da mit dieser Funkanlage auch Radio und Fernsehen empfangen werden könnten. Herr S habe sich bemüht, eine Sendebewilligung in Land1 zu erhalten. Da dies nicht möglich gewesen sei, habe er weiterhin die Funkanlage mit der österreichischen Funklizenz betreiben müssen. Dass dadurch die Mieterin in den Genuss einer Empfangsberechtigung für die Ausstrahlung von inländischen Rundfunksendungen gekommen sei, sei ein Nebeneffekt gewesen, der mit Bezahlung von GIS-Gebühren eingetreten sei. Die Bezahlung sei aber ursächlich für den Betrieb der Funkanlage erfolgt. Der Beleg für die Entsorgung von Hausrat, welcher bislang nicht auffindbar gewesen sei, sei zwischenzeitlich erhoben worden und liege diesem Schreiben bei.

Die Mutmaßung, dass in der Berufung keine andere wohnhafte Person aus M oder B namhaft gemacht worden sei, dass es sich um eine bloße Schutzbehauptung handle, sei nicht zutreffend. Es könne keine solche andere Person namhaft gemacht werden, weil es keine solche Person gegeben habe. Es sei nicht nachvollziehbar, wie Frau L, die ehemalige Freundin unseres Klienten, eine Aussage machen habe können, dass er bereits im Jahre 2004 mit Frau H liiert gewesen sei. Tatsache sei, dass erst seit Februar 2009 eine Lebensgemeinschaft eingegangen worden sei.

Im Jahre 2008 habe Herr S nicht jederzeit über seine Wohnung im Inland verfügen können. Im Mietvertrag sei keine Kündigungsmöglichkeit durch den Vermieter vorgesehen gewesen. Ohne dezidierte Einwilligung der Mieterin sei ein Einzug in die vermietete Wohnung in diesem Zeitraum nicht möglich gewesen. Es habe somit keine durchgehende, unbeschränkte Steuerpflicht bestanden.

Am 8. November 2013 fand beim Unabhängigen Finanzsenat eine zeugenschaftliche Einvernahme von Frau DoH statt (vgl. die diesbezügliche Niederschrift vom 8. November 2013, welche dem Berufungswerber auch zur Kenntnis gebracht wurde).

Am 26. November 2013 fand auf Antrag des Berufungswerbers die mündliche Berufungsverhandlung statt. Auf die diesbezügliche Niederschrift wird an dieser Stelle verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Berufungswerber war im Streitjahr (2008) in Land1 als Entwicklungshelfer für die Organisation XY tätig. Er hat seine Reise nach Land1 konkret am tt.mm.2007 angetreten, ist von dort am tt.mm.2008 wieder abgereist und nach der Konsumation seines Urlaubes in Land2 am tt.mm.2009 nach Österreich zurückgekehrt. Er hat sich am 1. Oktober 2007 von seiner Wohnung in Adresse N, nach Land1 abgemeldet und am 5. Februar 2009 wieder in Adresse N,

angemeldet. Seine Wohnung in N war im Streitjahr (2008) vermietet. Er hat die Wohnung mit Mietbeginn 1. Oktober 2007 auf unbestimmte Zeit an Frau DoH vermietet (vgl. den diesbezüglichen Mietvertrag vom 30. September 2007). Frau H wohnte seit 8. Juni 2007 mit dem Berufungswerber (also bereits vor Abschluss des Mietvertrages) in der Wohnung des Berufungswerbers. Nach seiner Rückkehr aus Land1 (tt.mm.2009) zog der Berufungswerber zu Frau H in seine Wohnung in Adresse N, und lebt seither dort mit ihr in Lebensgemeinschaft.

Gegenständlich hat der Berufungswerber seine Wohnung in Adresse N, an Frau DoH vermietet (vgl. den Mietvertrag vom 30. September 2007). Fraglich ist, ob der Berufungswerber durch die Vermietung seiner Wohnung in N seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben hat.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Unter einem Wohnsitz sind Räume zu verstehen, die jederzeit für den Wohnbedarf genutzt werden können. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten, vgl. auch § 97 ABGB) in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. zB Ritz, BAO⁴, § 26 Tzen 5 f, und die dort zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes). Darüber hinaus muss das "Innehaben" unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "beibehalten und benutzen" werde (VwGH 25.9.1973, 111/73). Im Tatbestand "Innehaben" ist ohne Zweifel (auch) ein Zeitmoment enthalten, das sich auf die Wohnsitzbegründung bezieht und von dort in die Zukunft gerichtet ist. Eine nur für wenige Wochen angemietete Wohnung begründet keinen Wohnsitz, üblicherweise wird dazu auf die Sechsmonatsfrist beim gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt. Auf ein tatsächliches Benutzen der Wohnung kommt es nicht an. Absichten hinsichtlich des Beibehaltens oder Benutzens sind ohne Bedeutung. Die polizeiliche Meldung ist für das Vorliegen eines Wohnsitzes iSd österreichischen Steuerrechtes nicht relevant (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seiten 334 f; Ritz, BAO⁴, § 26 Tz 7; Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 12).

Eine Aufgabe des Wohnsitzes ist anzunehmen, wenn nach außen in Erscheinung tretend die tatsächlichen Umstände so verändert werden, dass die Voraussetzungen des § 26 Ab. 1 BAO nicht mehr zur Gänze vorliegen. Anders als beispielsweise für den Wohnsitzbegriff im Zivilprozessrecht ist im Abgabenrecht die subjektive Absicht allein keinesfalls für die wirksame Aufgabe des inländischen Wohnsitzes ausreichend. Die subjektive Absicht des Abgabepflichtigen muss sich für Zwecke des Steuerrechts jedenfalls in objektiv erkennbaren, nach außen in Er-

scheinung tretenden Umständen manifestieren. Zu beachten ist, dass im Abgabenrecht nicht (nur) auf die rechtliche, sondern auch auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit abzustellen ist, da ertragsteuerrechtliche Tatbestände in der Regel der sog. wirtschaftlichen Anknüpfung folgen und sich somit nicht auf formal rechtliche Anknüpfungen beschränken. Ergo ist nach der Rechtsprechung im Zweifel die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung entscheidend und nicht bloß die rechtliche. Die rechtliche Verfügungsmöglichkeit kann für abgabenrechtliche Tatbestände folglich nur Indizwirkung haben (vgl. SWI 2005, 24 f). Ein Steuerpflichtiger hat eine in seinem Eigentum stehende Wohnung nicht inne, wenn sie vermietet ist, und er nicht die Möglichkeit hat, sie jederzeit zu nutzen. Bei Vermietung unter nahen Angehörigen ist zu prüfen, ob tatsächlich eine Aufgabe des Wohnsitzes vorliegt (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 11).

Beim streitgegenständlichen Mietvertrag handelt es sich um eine Vereinbarung (einen Vertrag) zwischen nahen Angehörigen. Der Begriff des nahen Angehörigen umfasst Personen, die zueinander in einem Naheverhältnis stehen, also zB Ehegatte, Lebensgefährten, Kinder, nahe Verwandte, aber auch Verlobte oder eng Befreundete (vgl. Jakom EStG, 2013, § 4 Rz 331). Dahingestellt kann bleiben, ob der Berufungswerber und Frau H, wie das Finanzamt angenommen hat, tatsächlich bereits seit dem Einzug (8. Juni 2007) von Frau H in die Wohnung des Berufungswerbers Lebensgefährten waren. Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates hat aber jedenfalls ein besonderes Naheverhältnis (so wie es zB zwischen eng Befreunden besteht) zwischen dem Berufungswerber und Frau H bestanden. Dafür sprechen folgende Indizien:

- Der Berufungswerber und Frau H bewohnten jedenfalls in der Zeit vom 8. Juni 2007 bis zur Abreise des Berufungswerbers am tt.mm.2007 nach Land1 gemeinsam die Wohnung in N. Ein Mietvertrag wurde für diese Zeit nicht abgeschlossen.
- Der Berufungswerber hat Einrichtungsgegenstände, welche sich in seiner Wohnung befunden haben, an Frau HL (ehemalige Freundin des Berufungswerbers) zurückgegeben, um Frau H zu ermöglichen, ihre Einrichtungsgegenstände in die Wohnung in N mitzubringen.
- Der Berufungswerber und Frau H waren in dieser Zeit des Zusammenwohnens jedenfalls freundschaftlich verbunden. Sie sind zusammen wandern gegangen. Sie haben gemeinsame Abende in der Wohnung verbracht. Sie hat ihn mit schwerem Gepäck zum Flughafen gebracht (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen von Frau H in der Niederschrift über eine Zeugenvernehmung am 8. November 2013).
- Der Berufungswerber und Frau H hielten auch in der Zeit seines Aufenthaltes in Land1 Kontakt (Skype, E-Mail). Sie hat ihn auch um den Jahreswechsel 2007/2008 für vier Wochen in Land1 besucht (vgl. Niederschrift vom 8. November 2013).
- Der Berufungswerber hat Frau H vor seiner Abreise die Zeichnungsberechtigung für seine

Konten (zB Girokonto bei der Bank2; Konto bei der Bank1) erteilt. Sie war folglich auch während seiner Abwesenheit für seine Konten zeichnungsberechtigt und hat auch tatsächlich Bankgeschäfte für ihn abgewickelt.

- Frau H hat bereits vor der Zeit des Zusammenwohnens und während der Zeit des Zusammenwohnens Hausmeistertätigkeiten des Berufungswerbers übernommen. Diese Hausmeistertätigkeiten hat sie auch während seines Aufenthaltes in Land1 ausgeführt (vgl. die Schreiben von Frau H an die vB GmbH vom 13.5.2008 und vom 1.3.2009).
- Der Berufungswerber hat seine Funkanlage in seiner (vermieteten) Wohnung belassen und dafür die Gebühren entrichtet.
- Frau H hat den Berufungswerbers samt Gepäck nach seiner Rückkehr aus Land1 wieder vom Flughafen abgeholt (vgl. Niederschrift vom 8. November 2013).
- Der Berufungswerber ist nach seiner Rückkehr aus Land1 wieder in seine Wohnung (die nach wie vor von Frau H bewohnt wurde) eingezogen und lebt mit ihr dort seither in Lebensgemeinschaft.

Das gegenständliche Mietverhältnis ist daher nach den Kriterien der sog. Angehörigenjudikatur zu untersuchen (vgl. zB VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Vermietung einer Wohnung an nahe Angehörige kann nur dann als steuerwirksame Aufgabe des Wohnsitzes des Bestandgebers anerkannt werden, wenn ein schriftlicher Vertrag über die Vereinbarung besteht, diese klar und eindeutig ist, nach außen in Erscheinung tritt und dieser auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Diese genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist im gegenständlichen Fall jedenfalls das Kriterium der Fremdüblichkeit nicht erfüllt.

Fremdunüblich ist jedenfalls, dass eine Miete in Höhe von "nur" 440,00 € (400,00 € netto zuzüglich 10 % USt) vereinbart worden ist. An dieser Stelle ist auf die unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2010 zu verweisen, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine noch annähernd neuwertige Wohnung (ca. 70 m² samt Carport, Kellerabteil und Gartenanteil) gehandelt hat und laut Immobilienpreisspiegel 2008 der Vorarlberger Sparkassen eine Miete (ohne Betriebskosten) von knapp unter 8,00 € pro m² erzielt hätte werden können. Zum Vorbringen des Berufungswerbers, dass er die Miete in der genannten (niedrigen) Höhe deshalb angesetzt habe, weil die Mieterin in seiner Abwesenheit für ihn Bankgeschäfte erledigt habe und dass ihm ein Betrag von 400,00 € für die Bestreitung seines Lebensunterhaltes in Land1 völlig ausgereicht habe, ist zu sagen, dass kein Vermieter gegenüber einem fremden Mieter auf einen großen Teil der nach den Marktverhältnissen erzielbaren Miete freiwillig verzichten würde, auch wenn ihm die daraus erzielten Einkünfte zur Bestreitung des Lebensunterhaltes im Ausland ausrei-

chen würden, und dass es jeder Lebenserfahrung widerspricht, dass ein Vermieter einem fremden Mieter Vollmachten über seine Bankkonten einräumt und eine günstige Miete vereinbart, weil eben dieser Mieter während seiner Abwesenheit Bankgeschäfte für ihn erledigt. Fest steht, dass der Berufungswerber mit einem fremden Dritten keinen so günstigen Mietpreis vereinbart hätte.

Fremdunüblich ist ebenso, dass die im Mietvertrag vom 30. September 2007 festgesetzte Miete in Höhe von monatlich 440,00 € (400,00 € zuzüglich 10 % USt) von der Mieterin Frau H nicht zur Gänze, sondern nur in Höhe von 400,00 € bezahlt worden ist und zwar sanktionslos. Weshalb DoH nur 400,00 € statt 440,00 € bezahlt habe, hat der Berufungswerber zunächst (während der Prüfung) nicht schlüssig erklären können. Das Vorbringen des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz vom 18. August 2010, dass er der Meinung gewesen sei, dass die Umsatzsteuer nicht die Mieterin zu bezahlen habe, da er ja Schuldner der Umsatzsteuer sei und diese abzuführen habe, stellt nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates eine Schutzbehauptung dar, denn zum einen war der Wortlaut des Mietvertrages bezüglich der Höhe der zu zahlenden Miete eindeutig [*„Als monatlicher Bestandzins für die Mietwohnung wird ein Betrag von 400,00 € zuzüglich Mehrwertsteuer (derzeit 10 %) vereinbart, der jeweils im vorhinein bis spätestens 3. eines jeden Monats zur Zahlung auf das bekannt zu gebende Konto fällig ist.“*] und zum anderen war der Berufungswerber im Streitjahr steuerlich vertreten und hätte sich deshalb jederzeit versichern können, ob seine Annahme wohl stimme. Es erscheint nicht überraschend, dass der Berufungswerber im Nachhinein versucht, zu erklären, weshalb er auf die nicht vollständige Bezahlung der vereinbarten Miete reagiert hat, da das Finanzamt (ua.) den Umstand, dass die Mieterin (sanktionslos) eine geringere Miete als vereinbart bezahlt hat, als ein Indiz für die Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses herangezogen hat, und damit versucht, den abgabenrechtlichen Konsequenzen aus der Nichtanerkennung der Mietverhältnisses infolge Fremdunüblichkeit zu entgehen. Fest steht, dass der Berufungswerber einem fremden Dritten wohl nicht gestattet hätte, über einen längeren Zeitraum (mehr als ein Jahr) eine geringere Miete als vereinbart zu bezahlen. Eine solche großzügige Vorgangsweise kann nur aufgrund des Naheverhältnisses zu Frau H nachvollzogen werden.

Fremdunüblich ist weiters, dass der Berufungswerber nach Beendigung seines Auslandsaufenthaltes in seine Wohnung, die von seiner Mieterin bewohnt wurde, gezogen ist. Kein Vermieter würde zu einem fremden Mieter in die Wohnung ziehen, selbst dann nicht, wenn er nach einem Auslandsaufenthalt im Inland über keine Wohnmöglichkeit mehr verfügen sollte, sondern würde versuchen, bei Verwandten oder Freunden unterzukommen bzw. würde sich für die Zeit der Wohnungssuche ein Hotelzimmer anmieten.

Zusammengefasst ist zu sagen, dass unter Fremden der gegenständliche Mietvertrag nicht abgeschlossen worden wäre und auch nicht in der gegenständlichen Art und Weise "gelebt" worden wäre, mit einem fremden Dritter wäre das Vertragsverhältnis - wie oben ausgeführt - nicht gestaltet worden, weshalb dieser Mietvertrag bzw. diese Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen war und folglich von einer steuerlich wirksamen Aufgabe des Wohnsitzes des Berufungswerbers in seiner Wohnung in Adresse N, nicht auszugehen war.

Hinzu kommt noch Folgendes:

Die unbefristete Vermietung ist ein Indiz dafür, dass keine Verfügungsmacht über Räumlichkeiten und damit kein Innehaben mehr besteht. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Begleitumstände darauf schließen lassen, dass Räumlichkeiten grundsätzlich beibehalten werden sollen. Eine Vermietung ist für die Annahme eines Wohnsitzes nicht schädlich, solange der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Räumlichkeiten jederzeit selbst zu nutzen, wenn er das will. Folgende Umstände lassen darauf schließen, dass der Berufungswerber seine Wohnung in N trotz Vermietung grundsätzlich beibehalten wollte bzw. die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht aufgegeben hat und folglich auch im Streitjahr über einen Wohnsitz im Inland verfügte:

- Laut der Zeugenaussage von Frau H hat der Berufungswerber ihr am Flughafen seinen Schlüssel zur Wohnung in Adresse N, übergeben und im Zeitpunkt seiner Rückkehr am Flughafen wieder von ihr übernommen (vgl. die Niederschrift vom 8. November 2013). Abgesehen davon, dass Frau H hinsichtlich des Verbleibes des Wohnungsschlüssels unterschiedliche Angaben machte (vgl. ihre widersprüchlichen Angaben in der Niederschrift vom 8. November 2013) und daraus durchaus auch geschlossen werden kann, dass der Wohnungsschlüssel allenfalls sogar im Besitz des Berufungswerbers geblieben ist, lässt sich aus dem eingangs genannten Vorgehen schließen, dass der Berufungswerber seinen Schlüssel im Hinblick auf seinen längeren Auslandsaufenthalt zur Vermeidung eines Verlustes des Schlüssels Frau H überlassen hat, um den Schlüssel bei Bedarf wieder zu erhalten.
- Der Berufungswerber hat seine Funkanlage in der Wohnung in N belassen, obwohl er diese zB auch seinem Sohn oder seiner Tochter zur Aufbewahrung überlassen und im Gegenzug auch die Gebühren übernehmen hätte können, zumal er - laut dem Vorbringen von Frau H (vgl. die Niederschrift vom 8. November 2013) - zu seinen Kindern, die im Streitzeitraum gleichfalls in N [Sohn T bewohnte an der Adresse Adresse N, auch eine Wohnung] bzw. in unmittelbarer Nähe (Bl) zur Wohnung in N lebten (vgl. die diesbezüglichen Behördenabfragen aus dem Zentralen Melderegister), einen guten Kontakt hatte.
- Der Auslandsaufenthalt war nur für einen Zeitraum von zwei Jahren vorgesehen (vgl. dazu das Schreiben von XY vom 17. März 2010); tatsächlich hat der Aufenthalt in Land1 tatsächlich ca. ein Jahr und zwei Monate angedauert. Das Vorbringen des Berufungswerbers, dass er

beabsichtigt habe, deutlich länger, sogar bis zu seiner Pensionierung in Land1 zu bleiben, geht über eine reine Behauptung nicht hinaus (vgl. in diesem Zusammenhang auch den Aktenvermerk der B GmbH vom 6. Juni 2007 über ein Telefonat mit dem Berufungswerber, wonach er bekanntgegeben hat, dass er für zwei Jahre nach Land1 reist und Frau H die Hausmeistertätigkeit übernimmt; vgl. das Schreiben (Vollmacht) vom 6. Juni 2007, wonach der Berufungswerber Frau H bevollmächtigte, ihn bis Ende 2009 auf Eigentümersversammlungen der Hausgemeinschaft zu vertreten). Da der Auslandsaufenthalt von vornehmerein auf zwei Jahre befristet war und eine allenfalls mögliche Verlängerung des Auslandsaufenthaltes zum Zeitpunkt des Antritts des Auslandsaufenthaltes ungewiss war, ist es nicht glaubwürdig, dass die Lebensplanung des Berufungswerbers auf die Aufgabe seines österreichischen Wohnsitzes gerichtet gewesen ist. Angesichts der zeitlichen Beschränkung des Auslandsaufenthaltes und auch angesichts der Tatsache, dass die Vermietung der Wohnung an eine im nahestehenden Person (Frau H) erfolgt ist, mit der er vor seiner Abreise nach Land1 zusammengewohnt hat, mit der er während seines Auslandsaufenthaltes intensiven Kontakt gehalten hat (Frau H hat den Berufungswerber sogar für vier Wochen besucht) und mit der er seit seiner Rückkehr aus Land1 in der Wohnung in N in Lebensgemeinschaft lebt, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung auszuschließen, dass der Berufungswerber seinen Wohnsitz in Österreich nicht weiter beibehalten wollte.

- Frau H erklärte anlässlich der Zeugeneinvernahme am 8. November 2013, dass der Berufungswerber, für den Fall, dass er früher aus dem Ausland zurückgekommen wären, jedenfalls *“das kleine Zimmer in der Wohnung”* benützen hätte können.

Im Ergebnis kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es angenommen hat, dass der Berufungswerber trotz Vermietung seiner Wohnung in N diese Wohnung in seiner faktischen Verfügungsmacht hatte und er folglich im Streitjahr dort weiter seinen Wohnsitz gehabt und es in weiterer Folge die liechtensteinische Pensionskassenauszahlung besteuert hat.

Abschließend ist der Vollständigkeit halber noch zu sagen, dass das zwischen Österreich (Wohnsitzstaat bzw. Ansässigkeitsstaat) und Liechtenstein (Quellenstaat) abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 24/1971; DBA-Liechtenstein) das Besteuerungsrecht Österreichs an der Pensionskassenauszahlung nicht einschränkt (vgl. dazu die Art. 4, 18 und 23 DBA-Liechtenstein); im Übrigen hat der Berufungswerber diesbezüglich auch keine Einwendungen vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Dezember 2013