



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 15. März 2007, vom 5. März 2009 und vom 22. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 14. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006, vom 10. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 sowie vom vom 1. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge als Bw. bezeichnet, brachte am 8. Februar 2007 Einkommensteuererklärungen bei beschränkter Steuerpflicht für die Jahre 2005 und 2006 beim Finanzamt ein und erklärte in diesen Einkünfte aus selbständiger Arbeit resultierend aus der Geschäftsführertätigkeit des Bw. bei der Firma GmbH.

Eine vom Finanzamt am 13. Februar 2007 durchgeführte ZMR-Abfrage ergab, dass der Bw. seit dem 17. Mai 2001 in Wien aufrecht gemeldet war und dort über seinen Hauptwohnsitz verfügte. Diese Abfrage ergab weiters, dass der Bw. seit dem 11. Juni 2004 an der Adresse Wien, gemeldet war, dort ab diesem Datum über seinen Hauptwohnsitz verfügte und dass der Bw. Eigentümer der sich dort befindlichen Wohnung war.

Auf Grundlage des Ergebnisses dieser ZMR-Abfrage beurteilte das Finanzamt den Bw. als unbeschränkt steuerpflichtig und erließ die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 am 14. Februar 2007 dementsprechend.

In der am 15. März 2007 gegen diese beiden Bescheide rechtzeitig vom Vertreter des Bw. eingebrochenen Berufung wurde u. a. vorgebracht, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. seit Jänner 2004 in Russland befindet. Obwohl der Bw. an der o. e. Adresse gemeldet sei, verbringe er mehr als die Hälfte des Jahres in Russland. Der Aufenthalt in Russland sei notwendig für die Erzielung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese habe der Bw. bereits in der Russischen Föderation versteuert.

Der Vertreter des Bw. brachte mit gleichem Schreiben eine Kopie von dessen Reisepasses sowie berichtigte Einkommensteuererklärungen betreffend 2005 und 2006 ein.

Mittels Mängelbehebungsauftrages vom 21. März 2007 teilte das Finanzamt dem Vertreter des Bw. mit, dass in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 die Erklärung, welche Änderungen beantragt worden seien, fehle. Unter Setzung einer Frist bis zum 30. April 2007 forderte das Finanzamt den Vertreter des Bw. auf, diesen Mangel zu beheben.

Mittels Schreibens vom 26. April 2007 teilte der Vertreter des Bw. dem Finanzamt mit, dass im Einkommensteuerbescheid 2005 als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer der Betrag iHv € 28.140,-- veranlagt worden sei. Die Einkommensteuer ergebe daher € 7.118,92.

Ab dem Jahre 2005 sei für die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht eine Hinzurechnung gemäß § 102 Abs 3 EStG von € 8.000,-- vorgeschrieben.

Der Vertreter des Bw. beantrage daher für die Veranlagung des Jahres 2005 die Einkommensteuerbemessungsgrundlage mit € 36.140,-- (28.140,-- und 8.000,--) festzusetzen. Die Einkommensteuer ergebe daher € 10.606,61.

Im Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2006 sei als Bemessungsgrundlage der Betrag iHv € 14.299,86 veranlagt worden. Die Einkommensteuer ergebe daher € 1.648,28.

Der Vertreter des Bw. beantrage daher für die Veranlagung des Jahres 2006 die Einkommensteuerbemessungsgrundlage mit € 22.298,86 (14.299,86 und 8.000,--) festzusetzen. Die Einkommensteuer ergebe daher € 4.714,56.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 12. Dezember 2007 gab das Finanzamt dem Vertreter des Bw. bekannt, dass dessen Berufungsbegehren, zur Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 als beschränkt steuerpflichtig veranlagt zu werden, gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988

nicht entsprochen werden könne, da dem Bw. im angegebenen Zeitraum in Wien eine Eigentumswohnung zur Verfügung gestanden sei. Der Bw. habe an deren Adresse auch den Hauptwohnsitz nach dem Meldegesetz begründet.

Hinsichtlich der Angaben, wonach sich der Bw. überwiegend in Russland aufhalten und die Einkünfte auf Grund seiner Tätigkeit bereits in seinem Heimatland versteuert habe, werde der Bw. ersucht, eine Ansässigkeitsbescheinigung iSd Doppelbesteuerungsabkommens der russischen Behörde mit deutscher Übersetzung nachzureichen. Falls dies nicht möglich sei, werde der Bw. ersucht, dessen in den Jahren 2005 und 2006 erzieltes Welteinkommen dem Finanzamt gegenüber offenzulegen.

Abschließend wies das Finanzamt darauf hin, dass eine Person, die in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfüge, in jenem Staat als ansässig gelte, zu dem diese die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen – Mittelpunkt der Lebensinteressen – habe. Bei nachgewiesener Ansässigkeit in Russland seien die angefochtenen Bescheide als korrekt anzusehen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens übermittelte der Vertreter Bw. dem Finanzamt eine beglaubigte Bescheinigung der Inspektion des föderalen Steuerdienstes Russlands Nr. 43 für Moskau, ausgestellt am 15. Jänner 2008. Gemäß dieser Bescheinigung erzielte der Bw. im Jahre 2005 in Russland ein Einkommen in Höhe von 10,495.969,-- Rubel und im Jahre 2006 ein Einkommen in Höhe von 4,512.687,-- Rubel. Weiters wurde in diesem Schriftstück die frühere Wohnadresse des Bw. in Moskau angegeben und bescheinigt, dass der Bw. keine Steuerschulden habe.

Das Finanzamt wies die Berufung des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 und 2006 mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2008 als unbegründet ab und führte diesbezüglich begründend aus, dass dem Berufungsbegehren, zur Einkommensteuer als beschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt zu werden, gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 nicht habe entsprochen werden können, da dem Bw. im angegebenen Zeitraum in Wien eine Eigentumswohnung zur Verfügung gestanden sei und da dieser an deren Adresse auch den Hauptwohnsitz nach dem Meldegesetz begründet habe. Auf Grund der nachgereichten Ansässigkeitsbescheinigung – Anmerkung des UFS: diese Bestätigung stellt keine Ansässigkeitsbescheinigung iSd DBA-Russland dar, da in dieser die Worte „*ansässig in*“ nicht enthalten sind - der russischen Steuerbehörde seien die angefochtenen Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Besteuerung der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf Grund der Geschäftsführertätigkeit des Bw. in Österreich korrekt erlassen worden.

Am 12. März 2008 brachte der Vertreter des Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und brachte in diesem u. a. vor, dass es zutreffe, dass der Bw. über einen Wohnsitz iSd § 28 BAO in Österreich verfüge. Zumal ein solcher auch in Russland vorläge, ergebe sich eine Doppelansässigkeit iSd § 4 Abs 2 a DBA-Russland. Der Vertreter des Bw. brachte weiters vor, dass sich der Bw. fast das gesamte Jahr in Russland aufhalte. Dessen Familie hielte sich ebenfalls nahezu das gesamte Jahr in Russland auf, die Kinder besuchten in Russland die Schule.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergebe sich, dass der Bw. ansässig sei, weshalb seine österreichischen Einkünfte lediglich der beschränkten Steuerpflicht zu unterziehen seien.

Am 28. März 2008 legte das Finanzamt die Berufung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Vertreter des Bw. brachte am 4. Februar 2009 die Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht für das Jahr 2007 beim Finanzamt ein und erklärte in dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit resultierend aus der Geschäftsführertätigkeit des Bw. bei der Firma GmbH .

Eine vom Finanzamt am 9. Februar 2009 durchgeführte ZMR-Anfrage ergab das gleiche Ergebnis wie die am 13. Februar 2007 durchgeführte ZMR-Abfrage. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Auf Grundlage des Ergebnisses dieser ZMR-Abfrage beurteilte das Finanzamt den Bw. wiederum als unbeschränkt steuerpflichtig und erließ den Bescheide betreffend Einkommensteuer des Jahres 2007 am 10. Februar 2009 dementsprechend, wobei es hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2005 verwies.

In der am 5. März 2009 gegen diesen Bescheid vom Vertreter des Bw. rechtzeitig eingeklagten Berufung brachte dieser u. a. vor, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. seit Jänner 2004 in Russland befindet. Trotz gemeldeten Wohnsitzes in Österreich liege der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. im Ausland. Die Wohnung in Österreich werde weniger als 70 Tage im Jahr genutzt und begünde somit keinen Wohnsitz oder die Basis für einen gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 1 Abs 2 EStG.

Mit Verweis auf die Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II Nr. 528/2003 ersuchte der Vertreter des Bw. um Veranlagung der von diesem im Jahre 2007 erzielten Einkünfte gem. § 102 EStG als beschränkt steuerpflichtig wie folgt:

Im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10. Februar 2009 sei als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer der Betrag iHv € 17.730,27 veranlagt worden. Die Einkommensteuer ergebe € 2.963,27.

Ab dem Jahre 2005 sei für die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht eine Hinzurechnung gemäß § 102 Abs 3 EStG von € 8.000,-- vorgeschrieben.

Der Vertreter des Bw. beantrage daher für die Veranlagung des Jahres 2007 die Einkommensteurbemessungsgrundlage mit € 25.730,27 (17.730,27 und 8.000,--) festzusetzen. Die Einkommensteuer ergebe daher € 4.354,16.

Am 31. März 2009 legte das Finanzamt die Berufung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Vertreter des Bw. brachte am 2. Juli 2009 die Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht für das Jahr 2008 beim Finanzamt ein und erklärte in dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit resultierend aus der Geschäftsführertätigkeit des Bw. bei der Firma GmbH .

Eine vom Finanzamt am 8. Juli 2009 durchgeführte ZMR-Anfrage ergab das gleiche Ergebnis wie die am 13. Februar 2007 durchgeführte ZMR-Abfrage. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Auf Grundlage des Ergebnisses dieser ZMR-Abfrage beurteilte das Finanzamt den Bw. wiederum als unbeschränkt steuerpflichtig und erließ den Bescheide betreffend Einkommensteuer des Jahres 2008 am 1. Juli 2009 dementsprechend, wobei es hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2005 verwies.

In der am 20. Juli 2009 gegen diesen Bescheid vom Vertreter des Bw. rechtzeitig eingebrochenen Berufung brachte dieser u. a. vor, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. seit Jänner 2004 in Russland befindet. Trotz gemeldeten Wohnsitzes in Österreich liege der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. im Ausland. Die Wohnung in Österreich werde weniger als 70 Tage im Jahr genutzt und begünde somit keinen Wohnsitz oder die Basis für einen gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 1 Abs 2 EStG.

Mit Verweis auf die Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II Nr. 528/2003 ersuchte der Vertreter des Bw. um Veranlagung der von diesem im Jahre 2008 erzielten Einkünfte gem. § 102 EStG als beschränkt steuerpflichtig wie folgt:

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. Juli 2009 sei als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer der Betrag iHv € 18.278,27 veranlagt worden. Die Einkommensteuer ergebe € 3.173,34.

Ab dem Jahre 2005 sei für die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht eine Hinzurechnung gemäß § 102 Abs 3 EStG von € 8.000,-- vorgeschrieben.

Der Vertreter des Bw. beantrage daher für die Veranlagung des Jahres 2008 die Einkommensteurbemessungsgrundlage mit € 26.278,27 (18.278,27 und 8.000,--) festzusetzen. Die Einkommensteuer ergebe daher € 4.593,07.

Am 31. August 2009 legte das Finanzamt die Berufung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mittels Vorhaltes vom 23. Dezember 2009 forderte der UFS den Vertreter des Bw. auf, bekannt zu geben, wo der Bw. in den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2008 ansässig gewesen sei und an wie vielen Tagen sich dieser in den einzelnen Jahren in Österreich bzw. in der Russischen Föderation aufgehalten habe. Weiters wurde der Vertreter des Bw. um Vorlage entsprechender Nachweise sowie um Bekanntgabe, von wo aus er als Geschäftsführer für die Firma GmbH tätig geworden sei, ersucht. Für den Fall, dass die Geschäfte des genannten Unternehmens von Russland aus geführt worden seien, wurde um Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung ersucht.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens übermittelte der Vertreter des Bw. dem UFS per e-mail vom 9. Februar 2010 auftrags und namens des Bw., eine Kopie von dessen Reisepass sowie eine Aufstellung über die Aus- und Einreisen des von und nach Russland betreffend den Zeitraum April 2008 bis Jänner 2010. Weiters gab der Vertreter des Bw. in diesem e-mail bekannt, dass diese Auslandsaufenthalte des Bw. nicht nur Österreich, sondern auch beruflich bedingte bzw. private Reisen ins übrige Ausland betroffen hätten.

Da sich der Bw. nachweislich nicht mehr als sechs Monate im Jahr in Österreich aufhielte, ersuchte der Vertreter des Bw. um Einstufung als beschränkt Steuerpflichtiger (vgl. Rz 23 EStR).

Weiters übe der Bw. die Geschäftsführung der GmbH von Russland aus aus, daher solle eine Ansässigkeitsbescheinigung beigebracht werden. Laut Auskunft des Bw. bestätige die Russische Finanzbehörde das Österreichische Formblatt der Ansässigkeitsbescheinigung nicht. Dieses Formular werde nun ins Russische übersetzt und nach erhaltener Bestätigung wieder zurück ins Deutsche. Abschließend führte der Vertreter des Bw. aus, dass er das bestätigte Formblatt nach dessen Erhalt unverzüglich dem UFS übermitteln werde.

Hinsichtlich der o. e. Reisepasskopie wird angemerkt, dass diese in kaum leserlich ist.

Erkennbar ist jedoch, dass dieser Pass am 11. Mai 2008 ausgestellt wurde.

Die Aufstellung über die Aus- und Einreisen des von und nach Russland betreffend den Zeitraum April 2008 bis Dezember 2008 war wie folgt gestaltet:

Ausreise aus Russland	Einreise nach Russland
2008	
08.04.2008	13.04.2008
30.04.2008	11.05.2008
21.05.2008	26.05.2008
05.06.2008	19.06.2008
26.06.2008	02.07.2008
13.07.2008	20.07.2008
05.08.2008	07.08.2008
19.08.2008	22.08.2008
03.09.2008	09.09.2008
18.09.2008	22.09.2008
24.09.2008	28.09.2008
05.10.2008	08.10.2008
09.10.2008	14.10.2008
17.10.2008	20.10.2008
22.10.2008	27.10.2008
07.11.2008	11.11.2008
14.11.2008	17.11.2008
19.11.2008	24.11.2008
04.12.2008	09.12.2008
12.12.2008	15.12.2008

Die Summe der Tage, die der Bw. im Zeitraum 8. April 2008 bis 15. Dezember 2008 im Ausland verbracht hat beträgt demnach 103.

Am 23. Februar 2010 übermittelte der Vertreter des Bw. dem UFS per e-mail eine die Jahre 2004 bis 2004 betreffende Kopie des Reisepasses des Bw. in Farbe sowie eine den Zeitraum Jänner 2005 bis März 2008 betreffende Aufstellung der Auslandsreisen des Bw. Diese Liste enthält die jeweiligen Zielorte. Weiters gab der Vertreter des Bw. in dieser e-mail bekannt, dass die Bestätigung der Ansässigkeitsbescheinigung noch immer von den russischen Behörden bearbeitet werde. Abschließend führte der Vertreter des Bw. aus, dass er das bestätigte Formblatt nach dessen Erhalt unverzüglich dem UFS übermitteln werde.

Hinsichtlich dieser Reisepasskopie wird angemerkt, dass diese sehr gut leserlich ist. Weiters sind sämtliche für Visas reservierte Seiten mit Stampiglien der Flughäfen Scheremetjevo bzw. Domodedovo versehen. Auf diesen Seiten befindet sich kein Platz mehr für weitere

Stampiglien. Die in diesem Pass aufscheinenden Stampiglien finden Deckung in der o. e. übermittelten Liste der Auslandsaufenthalte des Bw., die wie folgt gestaltet war:

	Abflug aus Moskau	Rückkehr nach Moskau	Zielort
	24.12.2004		
2005		16.01.2005	Wien
	26.01.2005	31.01.2005	Wien
	10.02.2005	15.02.2005	Wien
	26.02.2005	01.03.2005	Wien
	10.03.2005	15.03.2005	Duesseldorf
	29.03.2005	31.03.2005	Wien
	01.04.2005	06.04.2005	Barcelona
	14.04.2005	19.04.2005	Wien
	30.04.2005	13.05.2005	Wien
	02.05.2005	09.05.2005	Dubai
	19.05.2005	24.05.2005	Wien
	01.06.2005	08.06.2005	Zurich, Wien
	16.06.2005	19.06.2005	Wien
	29.06.2005	03.07.2005	Luebliana
	16.07.2005	18.07.2005	Wien
	27.07.2005	31.07.2005	Wien
	02.08.2005	03.08.2005	Wien
	30.08.2005	06.09.2005	Wien
	16.09.2005	20.09.2005	Wien
	07.09.2005	15.10.2005	Wien
	28.10.2005	14.11.2005	Duesseldorf
	01.12.2005	09.12.2005	Wien
	16.12.2005	19.12.2005	Wien
	29.12.2005		Berlin
2006		10.01.2006	Berlin
	19.01.2006	24.01.2006	Wien
	07.02.2006	13.02.2006	Wien
	25.02.2006	26.02.2006	Belgrad
	04.03.2006	10.03.2006	Wien
	24.03.2006	29.03.2006	Luebliana
	28.04.2006	02.05.2006	Wien
	06.04.2006	17.04.2006	Wien
	05.05.2006	10.05.2006	Berlin
	16.05.2006	23.05.2006	Wien
	01.06.2006	07.06.2006	Wien
	21.06.2006	27.06.2006	Luebliana
	21.07.2006	24.07.2006	Duschanbe Tadzhikistan
	24.08.2006	05.09.2006	Wien
	16.09.2006	21.09.2006	Wien
	27.09.2006	02.10.2006	Wien
	14.10.2006	18.10.2006	Wien
	26.10.2006	07.11.2006	Wien
	17.11.2006	21.11.2006	Wien
	01.12.2006	06.12.2006	Bruessel

	26.12.2006		Wien
2007		17.01.2007	Wien
	25.01.2007	31.01.2007	Wien
	17.02.2007	20.02.2007	Wien
	14.03.2007	29.03.2007	Wien
	29.03.2007	11.04.2007	Wien
	02.04.2007	09.04.2007	Maldives
	17.04.2007	20.04.2007	Wien
	28.04.2007	13.05.2007	Wien
	04.05.2007	12.05.2007	London
	23.06.2007	02.07.2007	Wien
	18.07.2007	22.07.2007	Wien
	26.07.2007	31.07.2007	London
	12.09.2007	17.09.2007	Luebliana
	26.09.2007	02.10.2007	Wien
	11.10.2007	16.10.2007	Wien
	26.10.2007	05.11.2007	Wien
	16.11.2007	21.11.2007	Wien
	06.12.2007	11.12.2007	Wien
	29.12.2007		Wien
2008		13.01.2008	Wien
	25.01.2008	30.01.2008	Wien
	10.02.2008	13.02.2008	Wien
	15.02.2008	17.02.2008	Wien
	23.02.2008	25.02.2008	Wien
	09.03.2008	25.03.2008	Wien
	13.03.2008	23.03.2008	Maldives

Am 15. März 2010 bzw. am 2. Juli 2011 übermittelte der Vertreter des Bw. dem UFS eine beglaubigte Bescheinigung der Inspektion des föderalen Steuerdienstes Russlands Nr. 9 für Moskau vom 4. März 2010. Gemäß dieser erzielte der Bw. im Jahre 2007 in Russland bei der Fa. K ein Einkommen in Höhe von 144.517,70 Rubel und bei der Fa. S ein Einkommen in Höhe von 6.509.332,25 Rubel. Die Ertragssteuer sei in Höhe von 18.787 Rubel bzw. in Höhe von 585.840 Rubel kalkuliert und bezahlt bzw. abgezogen worden. Im Jahre 2008 erzielte der Bw. laut dieser Bestätigung bei der Fa. K in Russland ein Einkommen in Höhe von 2.524.289,50 Rubel und bei der Fa. S ein Einkommen in Höhe von 8.241.983,66 Rubel. Die Ertragssteuer sei in Höhe von 741.779 Rubel bzw. in Höhe von 328.158 Rubel kalkuliert und bezahlt bzw. abgezogen worden.

Vom UFS wird diesbezüglich angemerkt, dass diese Bescheinigung ebenfalls keine Ansässigkeitsbescheinigung iSd DBA-Russland darstellt, da in dieser die Worte „*ansässig in*“ nicht enthalten sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht im gegenständlichen Verfahren, ob der Bw in den Jahren 2005 bis 2008 mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit in Österreich der beschränkten oder der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlag. Unbestritten ist hingegen, dass Österreich hinsichtlich der vom Bw. im Inland erzielten Einkünften aus selbständiger Arbeit das Besteuerungsrecht zukommt.

Im Rahmen der angefochtenen Bescheide wurde der Bw. vom Finanzamt für die Jahre 2005 bis 2008 unbeschränkt zur Einkommensteuer veranlagt.

Der Bw. war seiner Ansicht nach im gegenständlichen Zeitraum in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig. Gegen die unbeschränkte Steuerpflicht sprachen seiner Meinung nach die bezughabenden Bestimmungen der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II Nr. 528/2003, wonach in seinem Fall ein Wohnsitz in Österreich nicht anzunehmen sei sowie der Umstand, dass der Mittelpunkt seiner Tätigkeit in Russland gelegen sei und dass er sich in diesem Staat mehr als die Hälfte des Jahres aufhalte.

Auf Grund des Akteninhaltes und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens ist von folgendem für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. erzielte im berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Firma GmbH . Gegenstand dieses Unternehmens ist der Handel mit Telekommunikationsgroßanlagen sowie die Beratung hinsichtlich derartiger Anlagen. Die Eintragung der genannten Gesellschaft in das Firmenbuch erfolgte am 21. Mai 2003. Deren Sitz befand sich ab deren Gründung an der Adresse W und ab dem 22. April 2010 an der Adresse Wien . Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma GmbH ist der Bw. Dieser war in der Zeit vom 21. Mai 2003 bis zum 24. September 2003 sowie ab dem 11. November 2006 zu 100 % und in der Zeit vom 24. September 2003 bis zum 11. November 2006 zu 50 % an der genannten Gesellschaft beteiligt.

Der Bw. erlangte am 7. Juli 2003 Wohnungseigentum an der Wohnung in Wien und ist an dieser Adresse seit dem 11. Juni 2004 aufrecht gemeldet. Laut ZMR-Auskunft befindet sich seit dem letztgenannten Datum dort auch der Hauptwohnsitz des Bw.

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2005 bis 2008 des Bw. scheinen folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf:

2005: € 28.200,00

2006: € 14.358,86

2007: € 17.790,27

2008: € 18.338,27

Der Bw. ist Staatsbürger der Russischen Föderation. Die Familie des Bw. lebt in Russland, die Kinder besuchen in Russland die Schule. Laut beglaubigter Bescheinigung der Inspektion des föderalen Steuerdienstes Russlands Nr. 43 für Moskau vom 15. Jänner 2008 erzielte der Bw. im Jahre 2005 in Russland ein Einkommen in Höhe von 10,495.969,-- Rubel und im Jahre 2006 ein Einkommen in Höhe von 4,512.687,-- Rubel.

Laut beglaubigter Bescheinigung der Inspektion des föderalen Steuerdienstes Russlands Nr. 9 für Moskau vom 4. März 2010 erzielte der Bw. im Jahre 2007 in Russland bei der Fa. K ein Einkommen in Höhe von 144.517,70 Rubel und bei der Fa. S ein Einkommen in Höhe von 6,509.332,25 Rubel. Im Jahre 2008 erzielte der Bw. laut der o. e. Bestätigung bei der Fa. K in Russland ein Einkommen in Höhe von 2,524.289,50 Rubel und bei der Fa. S ein Einkommen in Höhe von 8,241.983,66 Rubel.

Unter Zugrundelegung der von der Österreichischen Nationalbank bekanntgegebenen mittleren Wechselkurse für einen Euro – 2005: 35,1884, 2006: 34,1117, 2007: 35,0183 und 2008: 36,4207 – erzielte der Bw. im gegenständlichen Zeitraum in Russland Einkünfte in folgender Höhe:

2005: € 298.279,23

2006: € 132.291,47

2007: € 190.010,64

2008: € 295.698,51

Laut den o. e. Aufstellungen über die Aus- und Einreisen des Bw. von bzw. nach Russland verbrachte dieser im Jahre 2005 140 Tage im Ausland, davon 96 Tage in Österreich/Wien, im Jahre 2006 128 Tage im Ausland, davon 93 in Österreich/Wien und im Jahre 2007 143 im Ausland, davon 118 in Österreich/Wien. Im Jahre 2008 verbrachte der Bw. im Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 25. März laut der o. e. das letztgenannte Jahr betreffende Aufstellungen 40 Tage in Österreich/Wien sowie weitere 103 Tage im Ausland, wobei er diesbezüglich hinsichtlich des jeweiligen Aufenthaltsortes keine Angaben erstellte.

Rechtliche Beurteilung:

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

Das Einkommensteuergesetz selbst enthält keine eigenständige Definition des Wohnsitzbegriffes, sondern verlässt sich auf die Begriffsumschreibung des § 26 BAO. Diese lautet: Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Entscheidend ist sonach, dass jemand die Verfügungsgewalt über eine inländische Wohnung innehalt und die Wohnung erkennbar als solche beibehalten will und die Wohnung auch tatsächlich als solche benutzt.

Auf Grund der Bestimmung des § 1 Abs. 2 EStG 1988 war der Bw. im berufungsgegenständlichen Veranlagungszeitraum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, da fest steht und auch völlig unbestritten ist, dass er in den Jahren 2005 bis 2008 jedenfalls über einen Wohnsitz im Inland - Wohnungseigentum an der Wohnung in Wien - verfügte. Aus dem Vorbringen des Bw., wonach sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit in Russland gelegen sei und wonach er sich in diesem Staat mehr als die Hälfte des Jahres aufhalte ist in Ansehung der im vorigen Absatz zitierten Gesetzesbestimmung daher nichts zu gewinnen.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Nach Artikel 4 Abs. 1 DBA Russland bedeutet der Ausdruck „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Artikel 4 Abs. 2 DBA Russland lautet:

Ist eine nach Abs. 1 natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Abs. 2 des Artikels 4 DBA Russland Folgendes:

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

Bei der Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. befindet, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehalt. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt.

In Ansehung der obigen Ausführungen, insbesondere jener wonach die Familie des Bw. in Russland lebt und sowie jener aus denen sich ergibt, dass der Anteil der Zeit den der Bw. in Russland verbringt als weitaus überwiegend anzusehen ist, ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. nicht in Österreich sondern in Russland befindet. Somit gilt der Bw. als in Russland ansässig.

Gemäß Art. 14 Abs 1 DBA-Russland dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Damit teilt Art. 14 Abs 1 DBA-Russland dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu, die in diesem Staat ausgeübt wird. Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden also grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist. Der andere Staat hat nur dann und insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Tätigkeit in seinem Gebiet ausgeübt wurde. Daraus folgt, dass die vom Bw. in Österreich erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur insoweit in Österreich zu versteuern waren, als die Tätigkeit in Österreich ausgeübt wurde, für die in Russland

ausgeübte Tätigkeit stand das Besteuerungsrecht Russland zu. Entsprechend diesem Grundsatz wurden im gegenständlichen Fall im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2008 lediglich jene Einkünfte des Bw. einer Besteuerung in Österreich unterzogen, die auf die vom Bw. in Österreich entfalteten Tätigkeiten entfielen. Insoweit ist der gegenständlichen Fall unstrittig.

Der Bw. wendet jedoch ein, dass seine im gegenständlichen Zeitraum in Österreich erzielten Einkünfte der beschränkten und nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen. Dass dessen diesbezügliches Vorbringen, wonach der Mittelpunkt seiner Tätigkeit in Russland gelegen sei und wonach sich dieser in diesem Staat mehr als die Hälfte des Jahres aufhalte, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann, wurde bereits oben ausgeführt. Somit ist zu prüfen, ob dem unter Verweis auf die Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II Nr. 528/2003 erstellten Ersuchen des Bw., dessen Einkünfte als beschränkt steuerpflichtig zu veranlagen, nachzukommen ist.

Nach dieser Verordnung muss eine inländische Wohnung nicht notwendigerweise zu einem steuerlichen Wohnsitz führen. Ziel der sogenannten Zweitwohnsitzverordnung ist es, im Ausland lebende Personen nicht schon deshalb im Inland unbeschränkt steuerpflichtig zu machen, weil sie hier über einen Zweitwohnsitz verfügen. Damit soll die untergeordnete Wohnungsnutzung durch im Ausland lebende Personen nicht die unbeschränkte Steuerpflicht nach sich ziehen.

Gemäß § 1 Abs. 1 der zit. Zweitwohnsitzverordnung begründet eine inländische Wohnung bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind (Abs. 2).

Die Kernaussage der Verordnung besteht in der 70-Tage-Regelung. Denn eine untergeordnete Benutzung der inländischen Wohnung soll keine unbeschränkte Steuerpflicht mehr auslösen. Eine untergeordnete Nutzung liegt nach der Verordnung vor, wenn die Wohnung nicht länger als an 70 Tagen benutzt wird.

Für die Fristberechnung zählen alle Tage, an denen die Wohnung benutzt wird; es ist hierbei nicht ausschlaggebend, dass die Wohnung auch der Nächtigung dient; auch Tage, an denen die Wohnung nur stundenweise benutzt wird, sind daher bei der Fristberechnung zu

berücksichtigen. In jenen Jahren, in denen die 70-Tage-Frist überschritten wird, tritt zwangsläufig unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ein.

Das Beweisverfahren wird vor allem u. a. beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Im Berufungsfall nimmt es der unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass sich der Bw. in den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2008 seine Wohnung in Wien jeweils an mehr als 70 Tagen benützte.

Diese in freier Beweiswürdigung getroffene Annahme gründet sich auf folgende Umstände:

Aus den vom Bw. vorgelegten Auslandsaufenthaltslisten geht hervor, dass dieser im Jahre 2005 96 Tage in Wien, im Jahre 2006 93 Tage in Wien, und im Jahre 2007 118 Tage in Wien verbrachte. Weiters geht aus diesen Listen hervor, dass der Bw. im Jahre 2005 insgesamt 140 Tage, im Jahre 2006 insgesamt 128 Tage und im Jahre 2007 insgesamt 143 Tage im Ausland – somit nicht in Russland – verbrachte.

Aus der die Monate Jänner bis März 2008 betreffenden Liste der Auslandsaufenthalte des Bw. geht hervor, dass dieser in diesem Zeitraum 40 Tage in Wien verbrachte. In der die Monate April bis Dezember des Jahres 2008 betreffenden Aufstellung scheinen 103 Auslandstage auf. Nähere Angaben, wo diese erfolgten sind in dieser Liste allerdings nicht enthalten.

Da die oben erwähnten Angaben betreffend der Auslandsaufenthalte des Bw. in den Stampiglien des in Kopie vorgelegten Reisepasses des Bw., soweit dies die Jahre 2005, 2006 und 2007 sowie den Zeitraum Jänner bis März 2008 betrifft, Deckung finden, kommt diesen Glaubwürdigkeit zu. Auf Grund des Umstandes, dass sämtliche Auslandsaufenthalte des Bw.

der Jahre 2005 bis 2007, soweit diese Österreich betrafen, in Wien stattfanden, war davon auszugehen, dass der Bw. im Zuge dieser Wienaufenthalte seine Wohnung in Wien, benutzte.

Angesichts der obigen, die Glaubwürdigkeit der Auslandsaufenthaltslisten des Bw. betreffenden Ausführungen erscheint diese Variante, wonach der Bw. seine Wohnung in den Jahren 2005 bis 2007 jeweils an mehr als 70 Tagen pro Jahr benützte, bei Weitem wahrscheinlicher als jene – siehe die Ausführungen in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 und 2008 - wonach die gegenständliche Wohnung an weniger als 70 Tagen pro Jahr erfolgte.

Hinsichtlich der Benutzung der in Rede stehenden Wohnung durch den Bw. im Jahre 2008 ist zunächst auszuführen, dass die letzte im vorgelegten Reisepass aufscheinende Stampiglie vom 25. März 2008 stammt. Angemerkt wird, dass in diesem Reisepass kein Platz für weitere Stampiglien enthalten war. Weiters wird nochmals auf den Umstand, dass in der den Zeitraum April bis Dezember 2008 betreffenden Auslandsaufenthaltsliste keine Ortsangaben aufscheinen, hingewiesen. Somit liegen für das Jahr 2008 lediglich hinsichtlich der Monate Jänner bis März eindeutige Beweismittel betreffend die Benutzung der gegenständlichen Wohnung durch den Bw. vor.

Dennoch war angesichts der in den Jahren 2005 bis 2007 geschilderten Gegebenheiten, sowie insbesondere im Hinblick darauf, dass der Bw. in den Monaten Jänner bis März 2008 40 Tage in Wien verbrachte, davon auszugehen, dass der Bw. seine Wohnung in Wien, auch im Jahre 2008 an mehr als 70 Tagen benützte

Jedenfalls erscheint diese Variante, wonach der Bw. seine Wohnung auch im Jahre 2008 an mehr als 70 Tagen benützte, angesichts des oben Gesagten wiederum bei Weitem wahrscheinlicher als jene die im Berufungsschreiben betreffend dieses Jahr aufscheint.

Damit lag im berufungsgegenständlichen Zeitraum keine untergeordnete Nutzung der inländischen Wohnung des Bw. iSd Zweitwohnsitzverordnung, BGBI II Nr. 528/2003 vor.

Da sohin die Voraussetzungen laut Zweitwohnsitzverordnung, die die Annahme eines Wohnsitzes im Sinne des § 1 EStG 1988 in Österreich ausgeschlossen hätten, nicht als erfüllt angesehen werden konnten, war vom Vorliegen unbeschränkter Einkommensteuerpflicht des Bw. auszugehen und das Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

Auf Grund des Umstandes, dass der Bw. seine Wohnung in Wien, in sämtlichen berufungsgegenständlichen Jahren an mehr als 70 benutzte kann letztendlich dahingestellt bleiben, ob die vom Bw. erstellten und o. e. Aufzeichnungen betreffend dessen

Auslandsaufenthalte als Verzeichnis iSd Abs 2 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II Nr. 528/2003 anzusehen sind oder nicht.

Erlässe stellen keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 9. März 2005, Zl. 2001/13/0062). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2006, Zl. 2006/14/0002). Auch bei den vom Vertreter des Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens zitierten Lohnsteuerrichtlinien – Rz 23 EStR - handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle.

Schlussendlich wird auf Art. 23 DBA-Russland hingewiesen. Gemäß dieser Bestimmung wird die Doppelbesteuerung in der Russischen Föderation wie folgt vermieden:

Bezieht eine in der Russischen Föderation ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Österreich besteuert werden, so wird die auf diese Einkünfte oder dieses Vermögen entfallende österreichische Steuer auf die in der Russischen Föderation erhobene Steuer angerechnet. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Betrag der Steuer der Russischen Föderation nicht übersteigen, der in Übereinstimmung mit den Steuergesetzten und Verordnungen für diese Einkünfte oder dieses Vermögen ermittelt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juli 2011