



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, PLZ Ort, Straße, vom 11. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 6. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 2009 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	0,00
Anrechenbare Lohnsteuer in Euro:	485,73
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro:	-485,73

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte der Berufungswerber (Bw.) neben Sonderausgaben in der Höhe von € 6.600,- Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in der Höhe von € 3.372,- als Werbungskosten geltend. Nach den darin enthaltenen Angaben wurden der Erklärung keine Beilagen angefügt. Die sich im vorgelegten Verwaltungsakt befindliche, vom Bw. nicht

unterschiedene Beilage "L 1i" weist bei der Anzahl der Lohnausweise die Eintragung "1" aus, enthält jedoch keine weiteren Angaben. Neben diversen anderen Unterlagen enthalten die Verwaltungsakten auch einen von der BB, Adresse, ausgestellten Lohnausweis.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 6. Mai 2010 wurden die Sonderausgaben in der Höhe von € 311,07 und Werbungskosten in der Höhe von € 3.091,- berücksichtigt. Die Einkommensteuer wurde nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer und der ausländischen Steuer mit € 10.544,63 festgesetzt und dieser Betrag nachgefordert. In der Begründung wurde ausgeführt, die Topf-Sonderausgaben würden nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,- eingeschlossen. Der Bw. habe steuerfreie Einkommensersatz erhalten, die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würden. Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 11. Mai 2010. Der Bw. ersuchte um nochmalige Überprüfung der Steuerberechnung. Er sei seit Februar 2009 bei einer schweizer Firma in der Schweiz beschäftigt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, im Veranlagungszeitraum seien zumindest zeitweise gleichzeitig Bezüge von zwei oder mehreren Arbeitgebern ausbezahlt worden. Es würden daher die Voraussetzungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegen. Eine Zurückziehung des Antrages sei daher nicht möglich. Die Berufung sei aufgrund der Art. 4, 15 und 23 DBA Schweiz als unbegründet abzuweisen. Der Ansässigkeitsstaat sei Österreich. Der Bw. habe zwar in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege jedoch in Österreich. Österreich dürfe Einkünfte im Sinne des Art. 15 DBA Schweiz, die der Bw. aus einer in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit bezogen habe, besteuern. Österreich rechne auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspreche.

Mit der als Vorlageantrag zu wertenden Berufung vom 23. Juli 2010 ersuchte der Bw. um Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. ersuchte um nochmalige Überprüfung der Berechnung der Einkommensteuer. Er sei der Meinung, dass die Nachforderung in der Höhe von € 10.544,63 zu Unrecht bestehe.

Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages schilderte der Bw. am 28. November 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber seine das Veranlagungsjahr betreffende berufliche und private Lebenssituation. Da er über keinen gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich verfügt habe, beantragte er, seine in der Schweiz bezogenen Einkünfte nicht der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde zu legen. Die darüber aufgenommene Niederschrift wurde dem Finanzamt mit dem Ersuchen, hierzu Stellung zu nehmen, übermittelt.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2012 teilte das Finanzamt mit, die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, richte sich nicht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften. Unbeschränkt steuerpflichtig seien jene Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten. Nach Ansicht des Finanzamtes liege ein abgeleiteter Wohnsitz vor. Die unbeschränkte Steuerpflicht des Bw. sei daher gegeben und die Bezüge des Jahres 2009 seien somit in Österreich zu versteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Im verfahrensgegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass der verheiratete Bw. als Miteigentümer eines Wohnhauses in Österreich (Ort) eine Wohnung inne hatte und er diese anlässlich seiner Inlandsaufenthalte auch benutzte. Der Bw. selbst hat angegeben, im Veranlagungszeitraum alle zwei Monate, zum Beispiel während des Sommerurlaubes, nach Österreich zurück gekehrt zu sein. Nach der Rechtsprechung des VwGH reicht es für die Annahme eines Wohnsitzes, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen benützt wird (*Ritz*, BAO⁴, § 26 Rz 9). Der Bw. hatte daher in Österreich einen Wohnsitz. Der Bw. war somit – wie auch vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 17. Dezember 2012 angenommen – in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Unstrittig ist aber auch, dass der Bw. ab Aufnahme seiner Beschäftigung in der Schweiz auch dort über einen Wohnsitz verfügte. Gemäß Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit

steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG).

Nach Art. 3 Abs. 3 lit. a) DBG hat eine Person einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt.

Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 DBG).

Der Bw., der seine Beschäftigung in der Schweiz am 19. Februar 2009 aufgenommen und während des gesamten Kalenderjahres ausgeübt hat und dort über eine Wohnung verfügte, in der er sich aufhielt, unterlag somit auch in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht.

Für den Bw. gilt daher das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz).

Gemäß Art. 1 DBA-Schweiz gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Artikel 4 des genannten Abkommens bestimmt Folgendes:

- "1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.*
- 2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:*
 - a) Die Person gilt in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*
 - b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.*
 - c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.*
 - d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der*

*Vertragsstaaten gemäß Artikel 25.**3. (...)”*

Da der Bw. sowohl in Österreich als auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war, war dieser gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in Österreich und in der Schweiz ansässig. In einem solchen Fall gilt der Bw. gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) DBA-Schweiz als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügt. Über eine solche verfügte der Bw. in Österreich und in der Schweiz. Er gilt somit als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist unter dem Mittelpunkt der Lebensinteressen der Ort (in jenem Staat) zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, 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 inne hat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).

Der Bw. gab dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber an, aufgrund der Arbeitszeiten (10 Tage Dienst, 3 Tage frei) und der Entfernung zwischen den Wohnorten in Österreich und in der Schweiz (Sedrun) sei er höchstens alle zwei Monate nach Österreich zurück gekehrt. Im Regelfall sei seine Gattin zu ihm in die Schweiz gekommen. Zeitweise hätten sich er und seine Gattin eineinhalb Monate lang nicht gesehen. Es sei ihm auch nicht möglich gewesen, im Wohnort in Österreich am gesellschaftlichen Leben teil zu nehmen. Die Freizeitgestaltung betreffende Tätigkeiten hätten ausschließlich in der Schweiz stattgefunden. Seine Gattin sei teilzeitbeschäftigt gewesen, habe sich ihre Arbeitszeit frei einteilen können und ihr sei es daher leichter möglich gewesen, zu ihm in die Schweiz zu kommen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168).

Auch wenn die vom Bw. angegebene Entfernung zwischen den beiden Wohnsitzen (ca. 950 Kilometer) nicht mit der eines Routenplaners ("<http://www.viamichelin.de> - 30.11.2012) übereinstimmt, so steht für den Unabhängigen Finanzsenat aufgrund der vom Routenplaner errechneten reinen Fahrzeit von über 9 Stunden doch fest, dass die Hin- und Rückfahrt jeweils einen Arbeitstag in Anspruch nehmen. Die schnellsten Zugverbindungen haben eine Fahrtdauer von 12 Stunden und 41 Minuten bzw. 12 Stunden und 49 Minuten. Bei einer Fahrt des Bw. von seinem Wohnort in der Schweiz zu dem in Österreich und retour während seiner arbeitsfreien Tage hätte er somit zwei Arbeitstage für die Fahrt als solches aufbringen müssen, um einen Tag im Wohnort in Österreich verbringen zu können. Nach allgemeiner Lebenserfahrung erscheint es durchaus glaubwürdig, dass der Bw. für einen eintägigen Aufenthalt in Österreich den durch die Hin- und Rückfahrt verursachten zeitlichen und finanziellen Aufwand nicht auf sich genommen hat.

Die Gattin des Bw. erhielt im gegenständlichen Zeitraum laut Lohnzettel steuerpflichtige Bezüge (Kennziffer 245) in der Höhe von € 5.728,64. Es steht somit fest, dass sie nicht vollbeschäftigt war.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet die Angaben des Bw., im Regelfall sei seine Gattin zu ihm in die Schweiz gekommen und er sei höchstens alle zwei Monate nach Österreich gekommen, aufgrund der vorstehenden Erwägungen und aufgrund des Umstandes, dass gegenteilige Angaben nicht vorlagen und auch nach Vorhalt vom Finanzamt nicht getätigt wurden, als erwiesen. Im Rahmen der Beweiswürdigung war auch zu berücksichtigen, dass der Bw. keine Kinder hat. Im Veranlagungszeitraum war der im Jahr 1985 geborene Sohn der Gattin bereits 24 Jahre alt; es bedurfte daher nicht mehr der ständigen Anwesenheit und Aufsicht der Mutter.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. lag im Veranlagungsjahr nach dem Gesamtbild in der Schweiz. Die Gattin ist im Regelfall zu ihm in die Schweiz gekommen, die Ehegatten haben ihre gemeinsame Zeit überwiegend in der Schweiz verbracht, die Freizeitgestaltung des Bw. hat in der Schweiz stattgefunden und mit Ausnahme von wenigen Aufenthalten am Wohnsitz in Österreich hat er sich überwiegend in der Schweiz aufgehalten. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind ein bedeutsames Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person besteht (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145). Es ist daher davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz lag. Gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) DBA-Schweiz war der Bw. in der Schweiz ansässig.

Selbst wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. nicht bestimmt hätte werden können, so hätte er gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b) DBA-Schweiz als in der Schweiz ansässig gegolten. Demnach gilt – wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt

werden kann - eine Person in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Für den gewöhnlichen Aufenthalt, der nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellt (VwGH 20.6.2000, 98/15/0016), genügt es, dass ein Steuerpflichtiger für eine gewisse Dauer in einem Land verweilt. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Aufenthalt dann, wenn er sich über einen längeren Zeitraum erstreckt. Die Praxis nimmt für die Beurteilung dieser Frage häufig den Sechs-Monate-Tatbestand des § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO zu Hilfe und verneint das Vorübergehende eines Aufenthaltes, wenn der Zeitraum der Anwesenheit zumindest sechs Monate beträgt (*Stoll*, BAO Kommentar, 336). Der Bw. hat sich – abgesehen von kurzfristigen Abwesenheiten - von Februar bis Ende Dezember in der Schweiz aufgehalten. Es war daher von einem gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz auszugehen. Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher nicht den gewöhnlichen Aufenthalt (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 26 E 52).

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

Der Bw. war in der Schweiz ansässig und hat in der Schweiz seine unselbständige Arbeit ausgeführt. Der für die Ausübung seiner Arbeit in der Schweiz bezogene Lohn durfte gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz nur in der Schweiz besteuert werden. In Österreich durften lediglich der Lohn und die Vergütungen für seine in Österreich ausgeübte nichtselbständige Arbeit besteuert werden.

Die Bestimmung des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz, wonach Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Abs. 1, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern darf, war nicht einschlägig. Zum einen war der Bw. im Veranlagungsjahr – wie vorstehend ausgeführt - nicht in Österreich ansässig, zum anderen bezog der Bw. die Löhne nicht aus öffentlichen Kassen, sondern der Arbeitgeber des Bw. bezahlte die Löhne aus.

Die geltend gemachten Werbungskosten waren mangels Veranlassungszusammenhanges nicht zu berücksichtigen. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten standen nicht mit den in Österreich zu versteuernden Einkünften in Zusammenhang.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 14. Jänner 2013