

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.09.1973

Geschäftszahl

0111/73

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Mag. DDr. Heller, Dr. Simon und Dr. Seiler als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Wimmer, über die Beschwerde des Dr. WS in S, vertreten durch Dr. Robert Hyros, Rechtsanwalt in Wien I, Kärntnerstraße 37, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 27. September 1972, Zl. 6-2383/15/72, betreffend Einkommensteuer 1964 und Vermögensteuer zum 1. Jänner 1965, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.116,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Das Finanzamt nahm bei der Einkommensteuerveranlagung für 1964 und bei der Vermögensteuerveranlagung zum Stichtag 1. Jänner 1965 die unbeschränkte Steuerpflicht des 1927 geborenen, ledigen Beschwerdeführers an. Dementsprechend besteuerte es bei der Einkommensteuer die inländischen Einkünfte des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit aus der Schweiz zog das Finanzamt zwar nicht in die Besteuerungsgrundlage ein, berücksichtigte sie aber bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt). Bei der Vermögensteuerveranlagung wurden u. a. die Wertpapiere des Beschwerdeführers der Besteuerung unterzogen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 1964 eingebrachten Berufung wies der Beschwerdeführer darauf hin, daß die Erträge aus dem Wertpapierbesitz bereits in der Schweiz besteuert worden seien. Er beantragte daher die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bzw. die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. In dem auf Grund eines Vorhaltes eingebrachten Schriftsatz vom 13. Oktober 1967 führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, daß er österreichischer Staatsbürger und in Wien aufgewachsen sei. Als Wissenschaftler sei er genötigt, viel im Ausland zu arbeiten. Das sei in Amerika, in Genf, an der Technischen Hochschule in Darmstadt und in England der Fall gewesen. Jetzt sei er als wissenschaftlicher Angestellter in Freiburg in der Schweiz tätig. Sein Lebensziel sei und bleibe die Berufung als Professor an eine Wiener Hochschule. Der Beschwerdeführer sei sich aber bewußt, eine solche nur erlangen zu können, wenn er sich hierfür durch viele Jahre und vielfältige Tätigkeit im Ausland die fachlichen Voraussetzungen schaffe. "In diesem Sinne" liege der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Wien. Deshalb halte er auch seine Wohnung in Wien III, C.-gasse 13, bei. Auch gegen die Vermögensteuerveranlagung zum 1. Jänner 1965 erhob der Beschwerdeführer Berufung.

Bei der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Vertreter des Beschwerdeführers, daß die Einbeziehung der schweizerischen Einkünfte in die Berechnung des Steuersatzes zu Unrecht erfolgt sei. Nur die österreichischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien hierfür maßgebend. Daß der Beschwerdeführer in Österreich einen Wohnsitz besitze, sage noch nicht, daß er hier einen "ordentlichen" Wohnsitz habe.

Mit dem Bescheid vom 20. Februar 1970 hat die belangte Behörde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid teilweise Folge gegeben. Sie hat jedoch die Ansicht vertreten, daß nicht nur die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Österreich steuerpflichtig seien, sondern auch die Kapitaleinkünfte des Beschwerdeführers, weil dieser in Österreich einen Wohnsitz auch im Sinne des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 12. November 1953, BGBl. Nr. 251/1954, habe. Im übrigen wandte die belangte Behörde den Progressionsvorbehalt an.

Der genannte Bescheid der belangten Behörde gehört allerdings nicht mehr dem Rechtsbestand an, weil ihn das Bundesministerium für Finanzen aus Anlaß einer dagegen eingebrachten Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 299 BAO aufgehoben hat. Diesen Aufhebungsbescheid begründete das genannte Ministerium im wesentlichen damit, daß nicht genügend geklärt worden sei, ob der Beschwerdeführer im Sinne des genannten Abkommens den Mittelpunkt seines Lebens tatsächlich in Österreich habe.

In den vorliegenden Verwaltungsakten befinden sich Durchschriften von im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen dem Bundesministerium für Finanzen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung ergangenen Schreiben, denen zu entnehmen ist, daß das Bundesministerium für Finanzen sich schließlich der Meinung der schweizerischen Behörden anschloß, daß der Beschwerdeführer im Jahre 1964 seinen Wohnsitz im Sinne des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens in der Schweiz hatte. Maßgebend hierfür sei, so heißt es in dem abschließenden Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 10. März 1972, daß sich der Beschwerdeführer nach den Feststellungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung von 1960 bis 1965 - abgesehen von kürzeren Ferienreisen - ständig im Kanton Genf aufgehalten habe.

Im weiteren Berufungsverfahren hat die belangte Behörde, nachdem eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zufolge fristgerechter Antragstellung nach § 276 Abs. 1 BAO außer Wirksamkeit getreten war, den angefochtenen Bescheid über die Berufungen des Beschwerdeführers betreffend Einkommensteuer 1964 und Vermögensteuer auf den 1. Jänner 1965 erlassen. Die belangte Behörde hat mit diesem Bescheid die erstinstanzlichen Bescheide in verschiedenen Punkten geändert, die allerdings nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind. Außerdem ist die belangte Behörde nunmehr - im Gegensatz zur Berufungsentscheidung vom 20. Februar 1970 - davon ausgegangen, daß der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz im Sinne des Abkommens mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der Schweiz gehabt habe. Deshalb hat die belangte Behörde bei der Einkommensteuer nur die inländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und bei der Vermögensteuer nur den inländischen Grundbesitz besteuert. Da die belangte Behörde aber das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes nach wie vor bejaht hat, hat sie bei der Ermittlung des auf das zu versteuernde Einkommen anzuwendenden Steuersatzes den Progressionsvorbehalt angewandt, d. h. sie hat dabei insoweit die in der Schweiz zu versteuernden Einkünfte berücksichtigt. Das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes hat die belangte Behörde folgendermaßen begründet:

Der Beschwerdeführer habe im Jahre 1964 eine Wohnung in Wien III, C.-gasse 13/15, gehabt. Er selbst habe sich zumeist in Genf aufgehalten, wo er auch im BMI beschäftigt gewesen sei und habe seine Wiener Wohnung nur anlässlich von Besuchen bei seinem Bruder in Wien (der in derselben Wohnung wohne) zu Urlaubszwecken benützt. Der Beschwerdeführer, der österreichischer Staatsbürger sei, habe das Ziel, einmal eine Habilitation an der Technischen Hochschule in Wien zu erreichen und habe deshalb seine Wohnung in Wien nicht aufgegeben. Laut Haushaltsliste habe er diese Wohnung auch noch am 10. Oktober 1970 gehabt

Da also der Beschwerdeführer im Jahre 1964 in Österreich eine Wohnung gehabt habe, diese zumindest bis zum 10. Oktober 1970 beibehalten und - wenn auch nur gelegentlich - benützt habe, habe er in Österreich einen Wohnsitz gehabt (§ 26 Abs. 1 BAO) und sei daher in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1953 sind natürliche Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 VermStG sind natürliche Personen ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich hier auf das Gesamtvermögen (§ 1 Abs. 2 VermStG). Ob im Sinne dieser Vorschriften ein inländischer Wohnsitz vorliegt, richtet sich nach § 26 Abs. 1 BAO. Danach hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Die sich aus den wiedergegebenen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1953 bzw. des Vermögensteuergesetzes ergebende Befugnis zur Besteuerung auch ausländischer Einkünfte und Vermögenswerte wird allerdings vielfach durch zwischenstaatliche Abkommen beschränkt. So ergibt sich aus dem zitierten Abkommen mit der Schweiz, daß die Republik Österreich im Beschwerdefall nur befugt war, die Einkünfte aus inländischem Grundbesitz bzw. diesen selbst zu besteuern, weil der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seinen Wohnsitz im Sinne des Art. 2 Abs. 2 des Abkommens unbestrittenermaßen in der Schweiz hatte. Ferner ist für den Beschwerdefall Abs. 2 des Schlußprotokolles zu Art. 2 bis 9 des Abkommens maßgebend. Danach beschränkt das Abkommen nicht die Befugnis der beiden Staaten, die Steuern auf den ihnen zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesenen Teilen eines Einkommens

oder Vermögens zu den dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen (Progressionsvorbehalt).

Im Gegensatz zu Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten (siehe etwa Art. 15 Abs. 3 des Abkommens mit der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955, wonach der Progressionsvorbehalt nur vom Wohnsitzstaat

- wobei der Wohnsitzbegriff des Abkommens und nicht des innerstaatlichen Rechts maßgebend ist - geltend gemacht werden darf) enthält der Vertrag mit der Schweiz den Vorbehalt der Anwendung der Progression für **beide** Vertragsstaaten (vgl. Watzke-Pollak-Philipp, S. 46). Der Beschwerdeführer irrt daher, wenn er meint, die Anwendung des Progressionsvorbehaltes sei in seinem Fall deswegen ausgeschlossen, weil er den Wohnsitz im Sinne des Abkommens nur in der Schweiz gehabt habe. Maßgebend ist vielmehr nur, ob die belangte Behörde, da Österreich nach dem Vertrag die Anwendung des vollen Steuersatzes auf die ihm zur Besteuerung zugewiesenen Einkommens- bzw. Vermögensteile für sich in Anspruch nehmen kann, nach innerstaatlichem Recht berechtigt war, von dem Österreich zwischenstaatlich eingeräumten Recht Gebrauch zu machen." Die Beantwortung dieser Frage hinwieder hängt davon ab, ob der Beschwerdeführer nach österreichischem Recht unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 1967, Zl. 1860/66). Denn im Fall bloß beschränkter Steuerpflicht würden die nicht zu den inländischen Einkünften im Sinne des § 96 EStG 1953 zählenden Einkünfte und die nicht zum Inlandsvermögen im Sinne des § 79 BewG gehörenden Vermögenswerte der österreichischen Abgabehoheit überhaupt nicht unterliegen und könnten somit auch nicht für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes herangezogen werden. Wenn der Beschwerdeführer die Rechtsmeinung vertritt, die Anwendung des Progressionsvorbehaltes sei in das Ermessen der Österreichischen Abgabenbehörde gestellt und in seinem Fall unbillig, so vermag ihm der Verwaltungsgerichtshof in dieser Beurteilung nicht zu folgen. Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes ist nur insoweit eine "Kann-Bestimmung", als sie die zwischenstaatliche Ermächtigung im Verhältnis der Vertragsstaaten enthält, den nach ihrem innerstaatlichen Recht geltenden progressiven Steuersatz anzuwenden. Da im Verhältnis zur Schweiz - wie schon dargelegt - Österreich dieses Recht eingeräumt worden ist, ist nur nach dem innerstaatlichen Recht zu beurteilen, ob im Einzelfall auch tatsächlich davon Gebrauch zu machen ist. Diesbezüglich enthält die österreichische Abgabengesetzgebung kein der Behörde eingeräumtes Ermessen. Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes ist vielmehr zwingend (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Oktober 1960, Zl. 162/60, Slg. Nr. 2309/F, vom 30. April 1964, Zl. 880/62, und vom 7. Juli 1967, Zl. 758/67, Slg. Nr. 3645/F).

Aus Vorstehendem folgt, daß das Schicksal der Beschwerde ausschließlich davon abhängt, ob der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum im Inland einen Wohnsitz im Sinne des weiter oben wiedergegebenen § 26 Abs. 1 BAO hatte. Dazu ist zu sagen:

Der Beschwerdeführer räumt selbst ein, daß er in Wien eine Wohnung hatte, was, wie sich aus der in den Akten befindlichen Haushaltsliste zum Stichtag 10. Oktober 1970 ergibt, auch noch mindestens bis 1970 der Fall war. Das "Innehaben" einer Wohnung allein genügt jedoch nach dem Wortlaut des Gesetzes noch nicht, einen Wohnsitz zu begründen. Das "Innehaben" muß vielmehr "unter Umständen" erfolgen, die darauf schließen lassen, daß der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Die "Umstände" müssen objektiver Natur, d. h. durch das äußerlich wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Auf die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen kommt es hingegen nicht an (siehe Blümich-Falk, 10. Aufl., S. 181). Darauf, daß der Beschwerdeführer im Ermittlungsverfahren die Absicht geäußert hat, eine Professur in Wien anzustreben, konnte die belangte Behörde daher ihre Annahme, es lägen Umstände vor, die auf das Beibehalten und Benutzen der gegenständlichen Wohnung schließen ließen, nicht stützen, zumal es sich bei dieser Absicht des Beschwerdeführers - jedenfalls nach den Gegebenheiten des Kalenderjahres 1964 - um eine Vorstellung des Beschwerdeführers handelte, für deren greifbare Realisierung jeder Anhaltspunkt fehlte.

Anders ist es mit der Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe die Wohnung immer wieder zu Urlaubszwecken benutzt. Der Verwaltungsgerichtshof ist nämlich im Gegensatz zum Beschwerdeführer der Meinung, daß auch eine Urlaubswohnung, über die der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht hat und die regelmäßig zu Urlaubszwecken benützt wird, einen Wohnsitz zu begründen vermag (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 4. Dezember 1969, Zl. 310/69, vom 5. September 1969, Zl. 698/69, Slg. Nr. 3947/F, und vom 7. Juli 1967, Zl. 1860/66). Allerdings setzt das Vorliegen eines Wohnsitzes gerade in einem solchen Fall voraus, daß der Steuerpflichtige nicht nur die rechtliche, sondern auch die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnmöglichkeit hat.

Ob der Beschwerdeführer über die Wohnung in Wien auch tatsächlich so verfügen konnte, daß sie ihm nicht nur anlässlich seiner gelegentlichen Urlaube in Wien eine Unterkunft ermöglichte, darüber hat die belangte Behörde keinerlei Erhebungen gepflogen. Es ist folglich nicht auszuschließen, daß der Beschwerdeführer, obwohl er nach den Eintragungen in den Haushaltslisten der Hauptmieter gewesen sein dürfte, anlässlich seiner Aufenthalte in Wien - deren Anzahl und zeitliches Ausmaß übrigens auch nicht erhoben ist - von anderen Personen in von diesen tatsächlich benützten Wohnräumen als Gast aufgenommen worden ist. Das aber würde nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht hinreichen, einen Wohnsitz zu bejahen. Für eine solche Möglichkeit spricht der Umstand, daß nach den vorliegenden Haushaltslisten auch der Bruder des Beschwerdeführers die Wohnung bewohnte und nach der Haushaltsliste zum Stichtag 10. Oktober 1964 auch noch eine als Tante des Beschwerdeführers bezeichnete Person.

Die belangte Behörde hätte daher Sachverhaltsfeststellungen über die Größe der Wohnung des Beschwerdeführers über deren tatsächliche Benützung im Jahre 1964 und über Art, Zahl und zeitliches Ausmaß der Aufenthalte des Beschwerdeführers in dieser Wohnung zu treffen gehabt. Da sie das nicht getan hat, erweist sich der angefochtene Bescheid, weil der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig geblieben ist, als rechtswidrig, sodaß er gemäß § 42 Abs. 2 lit. c Z. 2 VwGG 1965 aufzuheben war. Von der Anberaumung der vom Beschwerdeführer beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 lit. c VwGG 1965 abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, BGBl. Nr. 427. Das Begehren auf Zuspruch eines Betrages in Höhe von S 169,33 war abzuweisen, weil neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand Umsatzsteuer nicht zu den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu ersetzenden Kosten zählt.

Wien, am 25. September 1973