

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

04.09.2014

Geschäftszahl

2011/15/0133

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der E S in M, vertreten durch Dr. Stephan Amann, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Bahnhofstraße 29, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 20. Juni 2011, Zl. RV/0425-F/09, betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 27. März 2009 wurden gegenüber der Beschwerdeführerin Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 und Folgejahre festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betreffe das Jahr 2007; die Abgabenschuld sei gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 entsprechend zu erhöhen gewesen.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Berufung und machte im Wesentlichen geltend, sie habe ihren Wohnsitz in Österreich im Juni 2008 aufgegeben und sei in die Schweiz verzogen, sodass sie in Österreich nicht mehr steuerpflichtig sei. Sie sei weiters seit 1989 nicht mehr in Österreich berufstätig, sondern zunächst bei einem schweizerischen und nunmehr einem liechtensteinischen Arbeitgeber beschäftigt. Sie habe jeglichen Bezug zu Österreich verloren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2009 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Begründend führte das Finanzamt aus, die Beschwerdeführerin habe trotz mehrmaliger Aufforderung keine Nachweise für die behauptete Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes erbracht.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, strittig sei, ob es im Jahr 2009 einen Anknüpfungspunkt für die österreichische Besteuerung gegeben habe. Als unstrittig könne angesehen werden, dass die Beschwerdeführerin im September 2009 eine Wohnung in M (Schweiz) gemietet habe. Aus Elektrizitäts- und Wasserrechnungen könne geschlossen werden, dass diese auch benutzt worden sei. Nicht hinlänglich verifizierbar sei hingegen die von der Beschwerdeführerin behauptete Wohnsitznahme ab August 2008 in R (Schweiz), wenngleich eine dort erfolgte Anmeldung bzw. die inländische Abmeldung am 1. Juli 2008 hätten bescheinigt werden können. Seltsam mute an, dass der Lebensgefährte, zu dem die Beschwerdeführerin angeblich gezogen sei, in keiner Weise greifbar sei (Name des Lebensgefährten nicht bekannt gegeben; keine Bestätigung über den Einzug in die Wohnung, keine Betriebskostenabrechnung). Es sei daher nicht eindeutig klar, wo die Beschwerdeführerin von Juli 2008 bis September 2009 gewohnt habe.

Die Beschwerdeführerin sei Eigentümerin von zwei Wohnungen in Österreich. Die Wohnung in A, S-Gasse, an der sie von 1999 bis zum behaupteten Wegzug Mitte 2008 gewohnt habe, sei nach Angaben des steuerlichen Vertreters ab Jänner 2009 vermietet worden; nach langen Verzögerungen sei ein Mietvertrag nachgereicht worden, der eine Vermietung ab 1. Dezember 2008 dokumentiere. Für die belangte Behörde sei es

denkbar, dass die Beschwerdeführerin zumindest bis Ende November 2008 diese Wohnung noch benutzt habe. Nach dem Vorbringen ihres Vertreters habe die Beschwerdeführerin auch von Juli 2008 bis Jänner 2009 immer wieder Sachen aus dieser Wohnung in die Schweiz transferiert, was impliziere, dass ihr die Wohnung zumindest bis Ende 2008 noch zur Verfügung gestanden sei. Die zweite Wohnung der Beschwerdeführerin befinde sich in F; auch zu dieser Wohnung sei erst nach wiederholter Nachfrage ein Mietvertrag eingereicht worden, aus dem eine Vermietung ab 1. Juli 2007 hervorgehe.

Auch sei die Beziehung der Beschwerdeführerin zu ihrem steuerlichen Vertreter zu "durchleuchten". Auch wenn es sich - nach dem Vorbringen des Vertreters - um keine Liebesbeziehung handle, so spreche doch einiges für eine tiefe und innige Verbindung. So scheine auf den Todesanzeigen des Vaters und des Bruders der Beschwerdeführerin, die im Jahr 2010 verstorben seien, jeweils der Vorname des steuerlichen Vertreters neben dem der Berufungswerberin (verbunden mit dem Wort "und") auf. Auch habe es die Beschwerdeführerin übernommen, die Vermietung seiner Immobilien unentgeltlich zu betreiben und sich dabei als erfolgreich erwiesen. Auf einer Internetseite sei ihr Name mit der Adresse des steuerlichen Vertreters angegeben, ebenso eine inländische Mobiltelefonnummer. Die inländischen Wohnsitze des steuerlichen Vertreters stünden der Beschwerdeführerin zumindest dann zur Verfügung, wenn sie sich ankündige. Es könne davon ausgegangen werden, dass ihr Freund ihr, sollte sie auch tatsächlich keine Schlüssel haben, den Zutritt nicht verweigern würde, er vielmehr an ihrer Gesellschaft interessiert sei und sie gerne mehr in private Unternehmungen einbinden würde. Der steuerliche Vertreter beschreibe seine Beziehung zur Beschwerdeführerin als langjährig und eng, sie hätten in der Vergangenheit große Schwierigkeiten überwunden. Wenn auch eine genaue Einordnung für die belangte Behörde nicht möglich sei, würden doch genügend Hinweise für eine partnerschaftliche, vertraute Verbindung sprechen.

Die Beschwerdeführerin habe bis 1999 im Elternhaus in A, W-Straße, mit Mutter und Bruder gewohnt. Von der Raumeinteilung müsse daher auch für sie ein Zimmer vorhanden (gewesen) sein. Ungeachtet des nicht näher überprüfbareren Umstandes eines wenig herzlichen Mutter-Tochter-Verhältnisses sowie einer Konservierung der Räume des Bruders nach dessen Tod sei schon grundsätzlich nicht auszuschließen, dass die Beschwerdeführerin - wenn sie wolle - dort habe absteigen können. Da sie zu einem Viertel Miteigentümerin des Hauses sei, sei ihr sogar ein Rechtsanspruch auf dessen teilweise Nutzung zugestanden und stehe ihr weiterhin zu.

Gehe man unter Außerachtlassung aller Unwägbarkeiten davon aus, dass die Beschwerdeführerin im Streitjahr 2009 sowohl einen Wohnsitz in der Schweiz als auch zumindest einen Wohnsitz in Österreich gehabt habe, so seien die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (der Mittelpunkt der Lebensinteressen) ausschlaggebend.

Die Beschwerdeführerin sei von Beginn ihrer Berufstätigkeit an in der Schweiz, später in Liechtenstein beschäftigt gewesen. Bis Mitte 2008 sei sie unstrittig in Österreich, zuerst im Elternhaus, später in ihrer eigenen Wohnung in A wohnhaft gewesen. Dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin in der Schweiz - wenn auch als Kind österreichischer Eltern - geboren worden sei, messe die belangte Behörde keine überragende Bedeutung zu, zumal sie schon im Vorschulalter nach Vorarlberg zurückgekehrt sei. Folge man der Beschreibung ihrer heutigen Aktivitäten in der Schweiz und Liechtenstein, so erschöpften sich diese offenbar in Kontakten zu Berufskollegen, die sie bei Gelegenheit auch in der Freizeit treffe. Ihr Leben werde als zurückgezogen, ohne Hobbys und besondere Interessen beschrieben. Auch scheine ihre Wohnungsanmietung in der Schweiz weniger auf eine persönliche Verwurzeltheit als auf den Umstand zurückzuführen sein, dass sie für ihr Wunschziel Liechtenstein keine Aufenthaltsbewilligung erhalten habe.

Betreffend persönliche Beziehungen in Österreich seien im Streitjahr der Vater und der Bruder als wesentliche Bezugspersonen zu nennen. Aus den eingereichten Kontoauszügen sei zu ersehen, dass die Beschwerdeführerin im Streitjahr mehrfach Geldbeträge an ihren Vater überwiesen habe. Als weitere zentrale Person in ihrem Leben trete der steuerliche Vertreter hervor, der offensichtlich jederzeit für sie da sei. Zu nennen sei im Weiteren die Mutter der Beschwerdeführerin, welche sie regelmäßig im Elternhaus besuche. Eine Inlandsbindung zeige sich auch darin, dass die Beschwerdeführerin noch 2010 ärztliche und medizinische Betreuung in Vorarlberg in Anspruch genommen habe.

Im Lichte dieser Ausführungen gehe die belangte Behörde davon aus, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2009 nach wie vor in Österreich gelegen sei. Wirtschaftliche Inlandsaspekte seien auch durch die beiden in ihrem Eigentum stehenden vermieteten Wohnungen verwirklicht. Bei den eingereichten Mietverträgen falle auf, dass diese nur auf drei Jahre abgeschlossen seien und nach Zeitablauf erlöschen. Überdies würden beide Verträge besondere Kündigungsgründe für die Beschwerdeführerin (Eigenbedarf, Bedarf für die Familie oder Bedarf für Dienstnehmer eines eigenen Unternehmens) aufweisen. Es deute alles darauf hin, dass die Beschwerdeführerin die beiden Wohnungen behalten und nützen wolle.

Die Inlandsbeziehungen seien somit im Streitjahr weitaus stärker als die Auslandsbeziehungen. Die Beschwerdeführerin sei sohin im Streitzeitraum in Österreich ansässig gewesen. Die aus einer nichtselbständigen Tätigkeit in Liechtenstein bezogenen Einkünfte hätten daher in Österreich besteuert werden dürfen. Hinsichtlich der diesbezüglich in der Schweiz (nicht in Liechtenstein) entrichteten Steuern werde eine adäquate Anrechnungsmodalität Platz zu greifen haben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

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

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat eine Person den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217). Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich nicht nach Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2005/15/0127, mwN).

Es ist sohin zunächst nach innerstaatlichem Recht zu prüfen, ob im hier vorliegenden Fall unbeschränkte Steuerpflicht besteht, ob also die Beschwerdeführerin - dass sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hätte, wird von der belangten Behörde nicht angenommen - im Streitzeitraum einen Wohnsitz in Österreich hatte.

Als mögliche inländische Wohnsitze prüfte die belangte Behörde die Eigentumswohnungen der Beschwerdeführerin, das Elternhaus sowie - nicht näher genannte - inländische Wohnsitze ihres Freundes (und steuerlichen Vertreters).

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2005/15/0127, mwN). Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1996, 95/13/0150, mwN).

Wird eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Wohnung kein Wohnsitz vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1990, 89/13/0015). Die belangte Behörde rügt zwar, dass Urkunden über Mietverträge erst verspätet vorgelegt worden seien, die Wirksamkeit dieser Mietverträge im Jahr 2009 wird von der belangten Behörde aber nicht in Frage gestellt. Eine jederzeitige Benutzung der vermieteten Wohnungen scheidet damit aus, sodass diese beiden Eigentumswohnungen nicht geeignet sind, einen Wohnsitz der Beschwerdeführerin zu begründen.

Was die inländischen Wohnsitze eines Freundes (steuerlichen Vertreters) der Beschwerdeführerin betrifft, so wird dadurch, dass - auch mehrmalig und jeweils für längere Zeiträume - eine Wohnung zur Verfügung gestellt wird, keine Verfügungsgewalt über eine Wohnung begründet, da die Wohnung in diesen Fällen nur auf Grund jeweiliger Willensentscheidungen des Wohnungsbesitzers überlassen wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 1996, 95/13/0150, und vom 14. November 1996, 94/16/0033). Damit scheidet auch diese als inländischer Wohnsitz aus.

Was schließlich das Elternhaus der Beschwerdeführerin betrifft, so ist schon aus den Ausführungen der belangten Behörde nicht abzuleiten, dass dort - im Streitzeitraum - noch ein Zimmer für die Beschwerdeführerin verfügbar gewesen wäre. Vor allem aber sind den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde keine Umstände entnehmbar, die darauf schließen ließen, dass die Beschwerdeführerin im Elternhaus eine Wohnung beibehalten und benutzen werde. Auch Ansprüche auf Wohnungen und auf das Wohnen allein, die noch nicht verwirklicht sind, begründen keinen Wohnsitz (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 334), da insoweit eine Wohnung nicht innegehabt wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1975, 1037/75, ÖStZB 1976, 90).

Da sohin ein Wohnsitz in Österreich nicht ableitbar ist, kommt es darauf, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet (Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA Schweiz), nicht an.

Der angefochtene Bescheid, der im Instanzenzug Einkommensteuervorauszahlungen gestützt auf eine unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin - sohin auch im Hinblick auf ihre Einkünfte aus ihrer Tätigkeit in Liechtenstein - festsetzte, erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig und war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 1 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Das Mehrbegehren findet in diesen Bestimmungen keine Deckung.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 4. September 2014