

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Bf.Adr., vertreten durch StB-mbH, Adr.StB, über die Beschwerde vom 1. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark [nunmehr gemäß § 323b Bundesabgabenordnung (BAO) Finanzamt Österreich] vom 10. November 2017 betreffend *Einkommensteuer 2011 bis 2013*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Streitjahren 2011 bis 2013 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Kz 320) aus seinem Ingenieurbüro für Maschinenbau in Bf.Adr. [nunmehr xy-Straße].

Anlässlich einer die Jahre 2011 bis 2016 umfassenden Außenprüfung – Prüfungsbeginn für die Jahre 2011 bis 2013 laut Prüfungsauftrag am 03. November 2017, Prüfungsbeginn für die Jahre 2014 bis 2016 laut Prüfungsauftrag am 18. April 2017 – führte der Prüfer in der Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO und im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 03. November 2017 unter Textziffer 1 „NsA Einkünfte Schweiz“ aus:

„Gemäß § 1 EStG sind natürliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

In gegenständlichem Fall besitzt der Abgabepflichtige (natürliche Person) sowohl einen Wohnsitz im österreichischen Bundesgebiet als auch in der Schweiz. Der Mittelpunkt des Lebensinteresses liegt jedoch in Österreich und besitzt dieser auch die österreichische Staatsbürgerschaft.

Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in den Vertragsstaaten wird in gegenständlichem Fall die Anrechnungsmethode angewendet, da diese ab dem 01.01.2007 für unselbständige Einkünfte gilt.

Die abkommenskonforme Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt in Österreich grundsätzlich im Veranlagungswege, wobei die ausländischen Nettoeinkünfte den in Österreich erzielten Einkünften hinzugerechnet werden und die im Ausland bezahlten Steuern von den im Inland anfallenden abgezogen werden.

Vom Abgabepflichtigen wurden die ausländischen Einkünfte zwar auf den jeweiligen Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Prüfungsjahre in der Fußzeile vermerkt, jedoch nicht in die Berechnung der gesamten Einkünfte einbezogen!

Die Berechnung der jährlichen Hinzurechnungen für den Prüfungszeitraum 2011 - 2016 ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.“

Im Berechnungsblatt wurden die Einkünfte laut Schweizer Steuererklärungen, die Umrechnung der Beträge in Euro und die anrechenbare Steuer (2011 bis 2013: Quellensteuer, 2014 bis 2016 Staats-, Gemeinde-, direkte Bundessteuern) ausgewiesen.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen des Prüfers nahm das Finanzamt Oststeiermark [nunmehr gemäß § 323b BAO Finanzamt Österreich] mit Bescheiden vom 10. November 2017 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2013 wieder auf und setzte mit Sachbescheiden vom selben Tag die Einkommensteuer unter Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) unter Anrechnung der Schweizer Steuern wie folgt neu fest:

Einkommensteuer 2011: 17.032,00 Euro (bisher 2.349,92 Euro)

Einkommensteuer 2012: 10.773,00 Euro (bisher -3,56 Euro)

Einkommensteuer 2013: 20.867,00 Euro (bisher -667,05 Euro)

Gegen die Einkommensteuerbescheide erhob der Bf. mit Schreiben vom 28. November 2017 Beschwerde und begründete diese wie folgt:

„Bezogene ausländische Einkünfte aus einem Angestelltenverhältnis bei einer Schweizer Firma, der in keinem Bezug zu den Einkünften aus dem Ingenieurbüro steht.

Der im Prüfungsbescheid DVR-Nr.: 0009679 auf Seite 3 (Tz. 1 NsA Einkünfte Schweiz) festgestellte ‘Mittelpunkt des Lebensinteresses’ wird immer meine Familie (6 Kinder und derzeit

7 Enkelkinder) sein, mein derzeitiger Hauptwohnsitz ist aber seit 15.05.2011 in der Schweiz in y-CH im Kanton Baselland. Mein Zweitwohnsitz ist in Bf.Adr..“

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahren 2011 bis 2013 wurden nicht angefochten.

Am 26. Jänner 2018 fand eine Besprechung zur Klärung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich mit dem Bf. im Finanzamt Oststeiermark, Standort Weiz, statt. Laut der darüber aufgenommenen Niederschrift gab der Bf. bekannt, dass er am 1. Mai 2011 in die Schweiz gezogen sei und dort seit 15. Mai 2011 seinen Hauptwohnsitz habe. Seine Frau, A.N., sei mit ihm in die Schweiz gezogen. In der Schweiz habe er im Mai 2011 bei der Firma ZZ in yyy-CH BL begonnen. Im Juni 2011 hätten der Bf. und seine Frau den Hauptwohnsitz in Österreich abgemeldet. Im November 2011 hätten sie einen Nebenwohnsitz in Österreich angemeldet. Der Grund für die Anmeldung als Nebenwohnsitz sei das Ingenieurbüro gewesen, welches der Bf. seinem Sohn nach Absolvierung seiner Befähigungsprüfung übergeben wollte.

Sein Sohn habe in der Zeit seiner Abwesenheit administrative Tätigkeiten für den Bf. erledigt. Seit seinem Umzug lebe der Bf. mit seiner Frau das ganze Jahr in der Schweiz. Nach Österreich komme er für Urlaube bei seiner Familie. In Österreich bewohne er das gemeinsame Haus mit seinen beiden Söhnen und habe er dort ein eigenes Schlafzimmer und ein gemeinsam zu benützendes Badezimmer und auch die Küche werde gemeinsam genützt. Der Bf. sei etwa vier bis fünf Wochen im Jahr für Familienbesuche in Österreich. Das Haus sei noch nicht an seinen zweiten Sohn übergeben, aber derzeit sei dies beim Notar CC in Arbeit.

Wenn er etwas für das Ingenieurbüro gearbeitet habe, habe er das in seiner Freizeit immer dort gemacht, wo er gerade gewesen sei. Physische Anwesenheit in Österreich sei für die Abwicklung der Aufträge nicht erforderlich. Steuerlich seien alle Aufträge in Österreich erfasst worden.

In der Schweiz habe der Bf. zu Beginn den Status B für Ausländer gehabt. Das bedeute, dass die Besteuerung durch Abzug von Quellensteuer erfolgt sei. Dies sei in der Schweiz für alle Ausländer so vorgesehen. Nach fünf Jahren könne man in der Schweiz um den C-Status ansuchen, beim Bf. sei das aufgrund der österreichischen Staatsbürgerschaft automatisch erfolgt. Mit 14. Mai 2016 habe er nun den C-Status erhalten, das bedeute, dass er bis auf das Wahlrecht einem Schweizer Staatsbürger gleich gestellt sei. Im Jahr 2016 sei daher die Besteuerung bis Mai 2017 durch Abzug der Quellensteuer und für die restlichen sieben Monate durch normale Besteuerung erfolgt. Den Einkommensteuerbescheid für 2016, in dem dies auch ersichtlich sei, werde der Bf. an das Finanzamt übermitteln.

Für 2017 könne er dies erst Mitte Februar 2018 machen. In die Schweizer Steuererklärung hätte er vom Ingenieurbüro nichts erklärt, da es sich nur um Verluste gehandelt habe.

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen führte der Bf. aus:

Er lebe mit seiner Frau seit Mai 2011 in der Schweiz. Sie hätten dort in der Nähe des Arbeitsplatzes eine Wohnung gemietet. Er arbeite den ganzen Tag im Büro. Seine Frau sei Hausfrau und er bekomme dadurch auch jeden Tag ein warmes Mittagessen zu Hause. Sie

würden beide in der Schweiz zum Arzt gehen und der Bf. müsse auch seit seinem Herzinfarkt vor zweieinhalb Jahren regelmäßig zur ärztlichen Kontrolle, die er in der Schweiz mache. Und auch die jährliche Herzuntersuchung finde in einer schweizer Arztpraxis statt. Obwohl der Bf. zum Zeitpunkt seines Herzinfarktes eine österr. Krankenversicherung gehabt habe, sei seine Herzoperation über die schweizer Krankenversicherung Swica abgerechnet worden.

Seit sie in der Schweiz seien, hätten sie bereits einen gewissen Freundeskreis aufgebaut und würden auch die Freizeit immer in der Schweiz verbringen und sie planen auch dem Altersverein (Seniorenklub) beizutreten. Die Kinder würden sie samt Familien abwechselnd je nach deren Urlaubsplanung für jeweils eine Woche im Jahr besuchen.

Seine Frau sei bereits in Pension und die Zeit bis zur Pensionierung des Bf. würden sie jedenfalls in der Schweiz bleiben. Ob sie später wieder nach Österreich kommen würden, würden sie jetzt noch nicht wissen. Das würden sie entscheiden, wenn es so weit sei. Jedenfalls könnten sie im Jahr 2021 die schweizer Staatsbürgerschaft beantragen. Sie tendierten eher dazu die schweizer Staatsbürgerschaft zu beantragen, wollten aber die Entwicklungen in Europa dazu abwarten. Das Demokratiebewusstsein in der Schweiz sei sehr stark zu spüren und man könne dort mitentscheiden.

In Österreich würden ihre sechs Kinder leben, die alle volljährig seien. Zusätzlich hätten sie derzeit sieben Enkelkinder. Ihnen gehöre derzeit noch das Haus, aber es sei gerade die Übergabe an ihren zweiten Sohn beim Notar in Arbeit. Sie würden sich lediglich ein Wohnrecht eintragen lassen, für den Fall das sie doch noch aus der Schweiz zurückkommen würden. Sie besitzen in Österreich kein Auto und da sie so selten da seien, sei er auch seit 2006 nicht mehr aktiv bei der Kameradschaftskapelle Weiz. In Österreich seien sie, wenn sie die Familie besuchen.

Laut Niederschrift wurde dem Bf. mitgeteilt, dass für das Finanzamt eine Schweizer Ansässigkeitsbescheinigung aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Schweiz das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz nachweisen würde. Der Bf. sagte zu, einen solchen Nachweis in der Schweiz zu beantragen und dann dem Finanzamt vorzulegen.

Der Bf. übermittelte am 01. Februar 2018 folgende Unterlagen an die belangte Behörde per E-Mail:

- Wohnsitzbescheinigungen der Gemeinde y-CH, yyy-CH (CH), vom 23.09.2015 für A.N. und vom 24.09.2015 für N.N., in denen das Stadtbüro bescheinigt, dass A.N. (Zuzugsdatum 06.07.2011) bzw. N.N. (Zuzugsdatum 15.05.2011) in der Gemeinde y-CH an der aktuellen Wohnadresse Adr.CH, yyy-CH BL, wohnhaft seien;
- Niederlassungsbewilligungen EU/EFTA (Ausweis C) gültig für die ganze Schweiz für N.N., Einreisedatum 15.05.2011, und für A.N., Einreisedatum 06.07.2011;
- Führerschein Schweiz für N.N. (Ausstellungsdatum 23.05.2012) und für A.N. (Ausstellungsdatum 20.08.2012);
- Schreiben der Finanz- und Kirchendirektion Kanton Basel-Landschaft, Steuerverwaltung, vom

24.06.2016 über die Entlassung aus der Quellensteuerpflicht für N.N., in dem mitgeteilt wurde, dass er ab 01.07.2016 nicht mehr der Quellensteuer unterliege und die Besteuerung ab 01.07.2016 im ordentlichen Veranlagungsverfahren erfolge. Als Grund für die Entlassung aus der Quellensteuerpflicht ist der Erhalt der Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) angeführt;

- Kontoauszug - Ordentliche Steuern („Direkte Bundessteuer 2016 definitiv“) vom 18.05.2017 der Finanz- und Kirchendirektion Kanton Basel-Landschaft für N.N. und A.N., in der „Umbuchung von Quellensteuer 2016“ und „Steuern definitiv“ angeführt sind;
- Kontoauszug - Ordentliche Steuern vom 18.05.2017 der Finanz- und Kirchendirektion Kanton Basel-Landschaft für N.N. und A.N., in der „Verrechnungssteuer definitiv 2015“, „Umbuchung von Staatssteuer 2015“, „Umbuchung von Quellensteuer 2016“ und „Steuern definitiv“ angeführt sind;
- „Steuerrechnung 2016 definitiv“ der Gemeinde y-CH vom 18.05.2017 für Herr und Frau N.N. und A.;
- Anwesenheitsliste 01.05.2011 bis 31.12.2016 (Datei im Excel-Format), aus der ersichtlich ist, an welchen Tagen sich der Bf. wo aufgehalten hat.

Die belangte Behörde forderte den Bf. nach Einlagen der Dokumente mit E-Mail vom 01. Februar 2018 auf, eine Ansässigkeitsbescheinigung der schweizerischen Finanzverwaltung für Steuerzwecke gemäß Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz zu übermitteln.

Am 6. April 2018 langten beim Finanzamt folgende Bestätigungen der Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ein, die zuvor bereits per E-Mail am 27. März 2018 übermittelt wurden:

- Amtliche Bestätigung der Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), in der bescheinigt wird, dass N.N. und A., Adr.CH, yyy-CH, Schweiz, ihren Wohnsitz im Sinne des DBA-Abkommens Österreich/Schweiz vom 31.01.1974 in der Schweiz hätten. Weiters wird ausgeführt: *„Sie sind im Kanton Basel-Landschaft unter der Personenidentifikationsnummer xxx registriert und unterliegen für das Steuerjahr 2017 den ordentlichen Staats-, Gemeinde- und direkten Bundessteuern.“*
- Amtliche Bestätigung des Steuerdomizils, in der bescheinigt wird, dass N.N. und A., Adr.CH, yyy-CH, Schweiz, im Kanton Basel-Landschaft unter der Personenidentifikationsnummer xxx registriert seien. Weiters wird ausgeführt: *„Sie sind in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegen für das Steuerjahr 2017 den ordentlichen Staats-, Gemeinde- und direkten Bundessteuern.“*

In einem Telefonat der belangten Behörde mit dem Bf. am 21. Juni 2018 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass Ansässigkeitsbescheinigungen für die Prüfungsjahre 2011 bis 2016 vorzulegen seien.

Der Bf. übermittelte am 12. Juli 2018 folgende Bestätigungen via E-Mail an das Finanzamt:

- Amtliche Bestätigung des Steuerdomizils der Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Verrechnungssteuer), 4410 Liestal, vom 11.07.2018, in der bescheinigt wird,

dass N.N., Adr.CH, yyy-CH, Schweiz im Kanton Basel-Landschaft unter der Personenidentifikationsnummer xxx registriert sei und vom 15.05.2011 bis 31.12.2013 der Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen unterlag;

- Amtliche Bestätigung des Steuerdomizils der Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Verrechnungssteuer), 4410 Liestal, vom 11.07.2018, in der bescheinigt wird, dass N.N., Adr.CH, yyy-CH, Schweiz in der Schweiz, im Kanton Basel-Landschaft seit 01.01.2014 im Sinne des DBA-Abkommens Österreich/Schweiz vom 31.01.1974 Wohnsitz habe, unter der Personenidentifikationsnummer xxx registriert sei und der Steuerpflicht des Bundes, des Kantons Basel-Landschaft und der Gemeinden nach den geltenden Gesetzen unterliege.

In einem E-Mail der belangten Behörde vom 25. September 2018 wurde der Bf. darüber informiert, dass die Bestätigungen in der Beschwerdeentscheidung entsprechend berücksichtigt würden und sich für die Jahre 2011 bis 2013 aufgrund dieser Bestätigungen der schweizerischen Steuerverwaltung (Amtliche Bestätigung des Steuerdomizils) ergebe, dass es noch zu keinem Übergang des Mittelpunktes der Lebensinteressen in die Schweiz gekommen sei und das Besteuerungsrecht Österreichs für die ausländischen Einkünfte aufrecht sei. Dieser Zeitraum entspreche auch der ständigen Judikatur des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes. Der Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs wirke sich aber ab der Veranlagung 2014 aus. Ab diesem Veranlagungsjahr würden die ausländischen Einkünfte in Österreich nicht mehr berücksichtigt.

Der Bf. übermittelte daraufhin per E-Mail vom 01. Oktober 2018 folgende Unterlagen an die belangte Behörde:

- ZMR-Auszug betreffend die Abmeldung des Hauptwohnsitzes in Bf.Adr., N.N. am 14.06.2011;
- Fremdenpolizeiliche Anmeldung vom 08.06.2011 in CH- yyy-CH, Straße X, N.N., Einreisedatum: 15.05.2011;
- Meldebestätigung der Gemeinde X über die Meldung eines Wohnsitzes in Bf.Adr., N.N., seit 23.12.2011;
- ZMR-Auszug betreffend die Abmeldung in Bf.Adr., A.N. am 05.07.2011;
- Fremdenpolizeiliche Anmeldung vom 14.07.2011 in CH- yyy-CH, Straße X, A.N., Einreisedatum: 06.07.2011;
- Meldebestätigung der Gemeinde X über die Meldung eines Wohnsitzes in Bf.Adr., A.N., seit 23.12.2011.

Der Bf. führte im E-Mail außerdem aus: *„Aus Gründen der Korrektheit, und um das gemeldete Gewerbe des technischen Büros bis zur Übernahme von Sohn weiterzuführen, haben wir unseren ehemaligen Wohnsitz als Nebenwohnsitz angemeldet. (...) Anhand dieser Situation kann ich die Anwendung des österreichischen Besteuerungsrechts bis 05.07.2011 akzeptieren, da meine Frau A. offiziell seit 06.07.2011 mit mir in der Ettingerstrasse 4, CH-yyy-CH BL, dauerhaft lebt.“*

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidungen vom 05. Oktober 2018 die Beschwerde betr. die Jahre 2011 bis 2013 ab. Nach Darstellung des bisherigen Verfahrens wurde in der rechtlichen Begründung unter Anführung des § 1 EStG 1988 ausgeführt:

„- Wohnsitz in Österreich:

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer seit 1986 seinen Hauptwohnsitz in Bf.Adr., hatte. Er meldet seinen Hauptwohnsitz am 14.06.2011 ab und verzieht lt. ZMR in die Schweiz. Das Haus und die Liegenschaft, die im Eigentum der Eheleute N. und A.N. stehen, werden seit dem Wegzug nicht vermietet.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers verzieht ebenfalls mit dem Beschwerdeführer in die Schweiz und meldet ihren Hauptwohnsitz am 05.07.2011 ab.

Am 23.12.2011 melden beide an derselben Adresse (durch Umbenennung nunmehr Bf.Adr.) einen Nebenwohnsitz an.

- Wohnsitz in der Schweiz:

Der Bf. wohnt ab 15.05.2011 in der Schweiz, zu Beginn Ettingerstraße 4, yyy-CH, dann Adr.CH, yyy-CH; seine Ehefrau (lt. Meldung in der Schweiz) ab 06.07.2011.

Der Bf. hat in der Schweiz in der Nähe seines Arbeitsplatzes eine Wohnung gemietet, die er gemeinsam mit seiner Ehefrau bewohnt.

Der Bf. verfügt dadurch über einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Bundesabgabenordnung in Österreich und unterliegt in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Unter ‚Wohnung‘ sind Räume zu verstehen, die nach den Verhältnissen des Steuerpflichtigen ein seinen Bedürfnissen angemessenes Wohnen regelmäßig zulassen. Maßgebend ist die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmacht über die Wohnung (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Der Steuerpflichtige muss die Wohnung unter objektiv erkennbaren Umständen innehaben, also für den eigenen Wohnbedarf tatsächlich nützen können (VwGH 16.09.1992, 90/13/0299). Die polizeiliche Ab- und Anmeldung (§ 1 Abs 1 MeldeG) ist nicht entscheidend (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 24.01.1996, 95/13/0150; 03.07.2003, 99/15/0104), kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (VwGH 20.06.1990, 89/16/0020; 07.09.2006, 2004/16/0001).

Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden (VwGH 21.05.1990, 89/15/0115).

Da im gegenständlichen Fall auch ein Wohnsitz in der Schweiz (seit 15.05.2011) vorliegt, begründet dieser Umstand auch nach innerstaatlichem Recht der Schweiz ein Besteuerungsrecht an den Einkünften.

Liegen nun zwei Wohnsitze in verschiedenen Ländern vor, kommt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das zwischen der Schweiz und Österreich abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Anwendung.

Daher ist gem. Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz zu prüfen, in welchem Land der Bf. ansässig ist. Für den Fall, dass eine Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, ist sie in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Auch wenn den persönlichen Beziehungen dabei grundsätzlich Vorrang zu geben ist, entscheidet das Gesamtbild der Umstände.

Würdigung der vorliegenden Anhaltspunkte:

- Schweiz:

Der Bf. begründet das Vorliegen des Mittelpunkts der Lebensinteressen in der Schweiz dadurch, dass er dort einer Beschäftigung nachgeht, er eine Wohnung in der Nähe seines Arbeitsplatzes gemietet hat und seine Frau mit ihm in die Schweiz gezogen ist und sie mit ihm dort jetzt lebt. Außerdem gehen beide in der Schweiz zum Arzt und sämtliche Arztkosten werden über die Schweizer Krankenversicherung abgerechnet. Der Bf. und seine Ehefrau haben mittlerweile auch einen Freundeskreis aufgebaut und verbringen ihre Freizeit immer in der Schweiz. Sie werden auch von den Kindern samt Familien abwechselnd in der Schweiz besucht.

- Österreich:

Der Bf. betreibt an seiner Wohnadresse in Österreich ein technisches Büro. Laut seiner Aussage hat er Arbeiten für das Ingenieurbüro dort erledigt, wo er in seiner Freizeit gerade war.

Physische Anwesenheit in Österreich war für die Abwicklung der Aufträge nicht erforderlich.

Steuerlich wurden alle Aufträge in Österreich erfasst.

Das Haus des Bf. und seiner Ehefrau wird seit der Begründung eines zweiten Wohnsitzes in der Schweiz nicht vermietet sondern von diesen selbst bei den Urlauben und den Besuchen der Familie verwendet. Das Haus steht dem Bf. somit jederzeit uneingeschränkt zur Benützung zur Verfügung. In Österreich leben die sechs volljährigen Kinder und sieben Enkelkinder des Bf. Auto hat der Bf. in Österreich keines, da er sich selten in Österreich aufhält.

„Für die Prüfung der persönlichen Beziehung ist auf die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen abzustellen (Art 4 Z 14 OECD-MK), insb im Hinblick auf die gesamte private Lebensführung einer Person (Lehner in V/L 6 Art 4 Rz 192), wozu ihre familiären, gesellschaftlichen, politischen, religiösen, sozialen und kulturellen Beziehungen gehören (BFH 31.10.1990, I R 24/89; VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (VwGH 29.01.2015, Ra 2014/15/0059). Wesentlich für den Ort der engeren persönlichen Beziehungen wird der Wohnsitz des (Ehe-)Partners und der minderjährigen schulpflichtigen Kinder sein. Der Wohnort volljähriger Kinder wird hingegen für die engsten persönlichen Beziehungen der Eltern meist keine große Rolle mehr spielen (Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, Ansässigkeit 165). Weitere Indizien für engere persönliche Beziehungen zum Inland können auch der Wohnsitz der Eltern, die Hauptwohnsitzmeldung, die Zulassung von Pkw und Motorrädern, die Mitgliedschaft in Vereinen oder der Feuerwehr sowie der Bezug des Arbeitslosenentgelts im Anschluss an eine Beschäftigung sein (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193). Begründet eine Person in einem Vertragsstaat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat

beibehalten hat (Art 4 Z 15 OECD-MK; zitiert ua von VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193; Beiser, ÖStZ 1989, 243)' (siehe dazu Tumpel in Dietmar Aigner/Georg Kofler/Michael Tumpel, DBA-Kommentar, 1. Aufl. 2017, Art 4 Ansässige Person). Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) wird idR davon auszugehen sein, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten im Ausland wird hingegen die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland sprechen, wenn auch der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln. Für Zeiträume dazwischen wird die Frage im Einzelfall an Hand der besonderen Umstände des Einzelfalls zu klären sein. Das Vorliegen einer von der Steuerverwaltung des DBA-Partnerstaates ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung (in der ausdrücklich eine Ansässigkeit im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens bestätigt wird) stellt ein gewichtiges Indiz für die Anerkennung der Ansässigkeitsverlagerung in das Ausland dar (ständige Verwaltungspraxis im Verständigungsverfahren).

Zur Klärung des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens wurden vom Bf. Bestätigungen der schweizerischen Steuerverwaltung übermittelt, die einen Wohnsitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Schweiz erst ab dem 01.01.2014 bescheinigen. Für den Zeitraum davor (vom 15.05.2011 bis 31.12.2013) bestätigte die Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel Landschaft (Verrechnungssteuer) lediglich, dass der Bf der Quellensteuer auf dem Erwerbskeinkommen unterlag und nicht, dass die Ansässigkeit im Sinne des Artikel 4 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Schweiz vorlag.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass

- dem Bf. Wohnräumlichkeiten uneingeschränkt (nach wie vor) in seinem Haus in Österreich zur Verfügung stehen,
- eine nahezu durchgehende aufrechte ZMR-Meldung des Bf. vorliegt (bis 14.06.2011 HWS, ab 23.12.2011 NWS),
- er ein technisches Büro an seiner Adresse Bf.Adr., betreibt,
- die amtliche Bestätigung des Steuerdomizils (Schweiz) der schweizer Finanzverwaltung bescheinigt, dass der Bf. erst seit 01.01.2014 im Sinne des DBA-Abkommens Österreich/Schweiz in der Schweiz einen Wohnsitz hat,
- eine amtliche Bescheinigung vorliegt, dass der Bf. für den Zeitraum 15.05.2011 bis 31.12.2013 nur der Quellensteuer unterlag,
- der Bf. seit 01.05.2011 einer nichtselbständigen Tätigkeit in der Schweiz nachgeht,
- Schweizer Bescheide über den Abzug von Quellensteuer vom Erwerbseinkommen vorliegen,
- der Bf. seit 15.05.2011 auch zusätzlich einen Wohnsitz in der Schweiz hat,
- die Ehefrau des Bf bei ihm in der Schweiz wohnt (Zuzug 06.07.2011),
- der Bf. die österreichische Staatsbürgerschaft besitzt.

In der Gesamtbetrachtung dieser Umstände kann davon ausgegangen werden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die Ansässigkeit im Sinne des Artikel 4

Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Schweiz in den ersten Jahren jedenfalls noch in Österreich gegeben war.

Für diese Sichtweise spricht auch, dass die Bestätigungen der schweizerischen Finanzverwaltung (Amtliche Bestätigung des Steuerdomizils) erst die Ansässigkeit im Sinne des Artikel 4 Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Schweiz ab dem 01.01.2014 bescheinigen.

Im Sinne der Artikel 15 Abs. 1 iVm Artikel 23 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Schweiz hat Österreich für die in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter Anrechnung der Quellensteuer das Besteuerungsrecht.

Ab 01.01.2014 wird von der Verlagerung der Ansässigkeit in die Schweiz ausgegangen, wodurch zwar in Österreich aufgrund des Wohnsitzes weiterhin unbeschränkte Steuerpflicht besteht, aber eine Besteuerung gemäß Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Schweiz in Österreich aufgrund der verlagerten Ansässigkeit nicht mehr vorgesehen ist.

Dem Beschwerdebegehren kann somit nur teilweise Folge geleistet werden.

Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2011 bis 2013 bleiben unverändert, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2016 werden aufgehoben.

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2011 bis 2013 von einer Aufteilung der Tage, an denen der Bf. die Arbeit in der Schweiz ausgeübt hat und jenen, an denen der Bf. die Arbeit nicht in der Schweiz ausgeübt hat und für die Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. das Besteuerungsrecht zusteht, Abstand genommen.“

Der Bf. brachte unter Verweis auf die Begründung in der Beschwerde mit Schreiben vom 22. November 2018 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) ein und führte weiters aus: Wenn die Finanzverwaltung, wie in der Beschwerdeentscheidung vom 05. Oktober 2018 begründet, der Ansicht sei, dass er in Österreich einen Wohnsitz habe und auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in den Jahren 2011 bis 2013 in Österreich sei, dann stehe ihm aus diesem Grund eine Geltendmachung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten für die Jahre 2011 bis 2013 zu. Eine tägliche Heimfahrt von seiner Arbeitsstätte (Schweiz - X.) sei nicht zumutbar.

Der Bf. legte dem Vorlageantrag eine Aufstellung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und der Familienheimfahrten bei.

Mit Schreiben vom 07. März 2019 brachte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung ergänzend eine Aufstellung der Familienheimfahrten der Jahre 2011 bis 2013 ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beschwerdegegenständlich ist hinsichtlich der Beschwerdejahre 2011 bis 2013, ob sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art 4 Abs. 2 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1975/64) in den Streitjahren in Österreich oder in der Schweiz befunden hat.

Sollte sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich befunden haben, ist weiters strittig, ob und in welcher Höhe dem Bf. Fahrtkosten und Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten zustehen.

Der Bf. erzielte in den Streitjahren 2011 bis 2013 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seinem Ingenieurbüro für Maschinenbau, Bf.Adr., sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Maschinenbauingenieur in der Schweiz.

Der Bf. hatte lt. ZMR in der Zeit vom 04. Jänner 1986 bis 14. Juni 2011 seinen Hauptwohnsitz in Bf.Adr., gemeldet. Im Mai 2011 zog er in die Schweiz. Die fremdenpolizeiliche Einreise erfolgte am 15. Mai 2011. Zusammen mit seiner Ehegattin, die ihm im Juli 2011 in die Schweiz nachfolgte, bewohnt er in den Streitjahren eine Mietwohnung in der Nähe zu seinem Arbeitsplatz (Firma ZZ AG). Seit dem 23. Mai 2012 besitzt der Bf. einen Schweizer Führerschein, seine Ehegattin erhielt einen solchen am 20. August 2012. Ärztliche Kontrollen und Behandlungen erfolgen in der Schweiz. Der Bf. hat mit seiner Ehegattin sechs erwachsene Kinder, die wiederum Kinder haben und in Österreich leben. Im Rahmen ihres Urlaubes kommen die Kinder die Eltern abwechselnd für ca. eine Woche besuchen. Der Bf. fuhr umgekehrt im Jahr 2011 dreimal, im Jahr 2012 und 2013 fünfmal nach Österreich (Weiz). In Österreich besitzt der Bf. ein Haus an der Adresse Bf.Adr.. Seit dem 23. November 2011 ist an dieser Adresse der Zweitwohnsitz des Bf. und seiner Ehegattin eingetragen. Die mit seinem an dieser Adresse befindlichen Ingenieurbüro entstehenden Arbeiten verrichtet er in seiner Freizeit von jenem Ort aus, wo er sich gerade befindet. Sein Sohn erledigte in der Zeit seiner Abwesenheit administrative Arbeiten für ihn.

Ist der Bf. in Österreich, bewohnt er das Haus zusammen mit zwei Söhnen und hat darin ein eigenes Schlafzimmer. Das Badezimmer und die Küche werden gemeinsam benützt. Das Haus soll an einen der Söhne übergeben werden.

Für den Bf. steht fest, dass er bis zu seiner Pensionierung jedenfalls in der Schweiz verbleiben wird. Ob er nach seiner Pensionierung nach Österreich zurückkommen wird, weiß er noch nicht.

Eine Ansässigkeitsbescheinigung wurde für das Jahr 2017 vorgelegt, ab dem Jahr 2014 bestätigte die Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft den Wohnsitz. Für den Zeitraum vom 15. Mai 2011 bis 31. Dezember 2013 wurde von der Finanz- und

Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft bestätigt, dass der Bf. in der Schweiz der Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen unterlag.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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.

[§ 26 BAO](#) lautet:

(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er 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. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Nach § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. Nach Abs. 2 leg. cit. gelten als Betriebsstätten insbesondere *a) die Stätte an der sich die Geschäftsleitung befindet; b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen [...], Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen; c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.*

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.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1975/64 (im Folgenden: DBA Schweiz) lautet auszugsweise:

Artikel 4:

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat 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 Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten gemäß Artikel 25.

3. gilt eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragstaat ansässig, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragstaat ansässig (Wohnsitzwechsel), endet die Steuerpflicht, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, in dem ersten Staate mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen ist. Die Steuerpflicht beginnt, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, im anderen Staat mit dem Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats.

4. Nicht als "in einem Vertragstaat ansässig" gilt eine natürliche Person, die in dem Vertragstaat, in dem sie nach den vorstehenden Bestimmungen ansässig wäre, nicht mit allen nach dem Steuerrecht dieses Staates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt.

5. Ist nach Absatz 1 eine Gesellschaft in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Die Tatsache allein, daß eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder daß sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, begründet für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an dem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist.

Artikel 14:

1. Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste

Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

2. Der Ausdruck "freier Beruf" umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit, sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte, Wirtschaftstreuhänder, Bücherrevisoren und Steuerberater.

Artikel 15:

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,

b) Die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

3. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Artikel 23:

[...]

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

[...]

A. Ansässigkeit und Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Art 4 DBA Schweiz:

Da Doppelbesteuerungsabkommen bloß eine Schrankenwirkung insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen, ist zunächst nach innerstaatlichem Recht zu prüfen, ob für die Streitjahre unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich nicht nach Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH 04.09.2014, [2011/15/0133](#) mwN).

Wer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, regelt [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#): Demnach sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig.

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird ([§ 26 Abs. 1 BAO](#)).

Das Bestehen eines Wohnsitzes ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs steuerrechtlich stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes, gleichbedeutend mit dem Innehaben, einer Wohnung geknüpft. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. bspw. VwGH 05.03.2020, [Ra 2019/15/0145](#)).

Der Bf. besitzt in Österreich an der Adresse Bf.Adr. [seit der Umbenennung xy-Straße], ein Haus, über das er die tatsächliche Verfügungsgewalt besitzt. Dies ist grundsätzlich unstrittig. Nach dem innerstaatlichen Recht ist der Bf. somit in den Streitjahren unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegen seine Einkünfte, sohin die von ihm erzielten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Zusammenhang mit seinem an der Adresse Bf.Adr., bestehenden Ingenieurbüro und seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, die er durch die Anstellung bei der Firma ZZ AG bezieht, der Einkommensteuerpflicht.

Der Bf. hat aber auch in der Schweiz eine Wohnstätte (Mietwohnung). In den Streitjahren unterlag der Bf. der Quellensteuerpflicht [siehe dazu insb. das Schreiben der Finanz- und Kirchendirektion Kanton Basel-Landschaft vom 24.06.2016]. Dies bedeutet, dass der Arbeitgeber verpflichtet ist, die geschuldete Steuer vom Lohn abzuziehen und der Steuerbehörde abzuliefern [dazu sogleich unten zu Art 83 Z 1 DBG].

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen ist das DBA Schweiz heranzuziehen. Dieses Abkommen gilt gem. seinem Art 1 für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. [Art 4 Z 1 DBA](#)

[Schweiz](#) regelt, was das Abkommen unter dem Ausdruck „eine in einem Vertragstaat ansässige Person“ versteht: Dabei handelt es sich um eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nur wenn sich – wie im Fall gegeben – aus Z 1 leg. cit. ergibt, dass eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig ist, kommt die Regelung des [Art 4 Z 2 DBA Schweiz](#) zur Anwendung, nach der die Ansässigkeit im Wege einer Stufenprüfung zu bestimmen ist.

Wie bereits ausgeführt ist der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Hinsichtlich der Schweiz ist auszuführen:

Art 3 Abs. 1 und 2 Schweizer Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) normiert:

- 1. Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.*
- 2 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. 1 und 2 des Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) lautet:

- 1. Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben oder wenn sie sich im Kanton, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tage, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tage aufhalten.*
- 2. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.*

§ 4 Abs. 1 und 2 des Steuergesetz Basel-Landschaft (StG) lautet:

- 1. Natürliche Personen sind kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.*
- 2 Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine natürliche Person, wenn sie im Kanton wohnt oder ihren gesetzlichen Wohnsitz hat.*

Gemäß Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. bzw. § 4 Abs. 1 StG ist daher eine natürliche Person in der Schweiz bzw. im Kanton Basel-Landschaft aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig und hat damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitzes [in der Schweiz ist auch der Begriff "Steuerdomizil" gebräuchlich], wenn sie im Kanton wohnt oder ihren gesetzlichen Wohnsitz hat (Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 3 Abs. 2 StHG).

Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich dabei aus dem objektiven, äußeren Element des Aufenthaltes und dem subjektiven, inneren Element der Absicht dauernden Verbleibens zusammen (Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 27. April 2016,

810 15 245, Rz 5.2, mwH).

Nach Art 6 bs. 1 DBG und Art 6 Abs. 1 StG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt.

Aus der amtlichen Bestätigung des Steuerdomizils der Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Verrechnungssteuer), CH-4410 Liestal, vom 11. Juli 2018 betreffend den Zeitraum 15. Mai 2011 bis 31. Dezember 2013 lässt sich nichts Gegenteiliges schließen. So wird darin nur festgehalten, dass der Bf. in diesem Zeitraum der Quellensteuer unterlag.

Art 83 Abs. 1 DBG bzw. Art 68a Abs. 1 StG sehen vor, dass ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz bzw. im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen werden. Nach Art 89 Abs. 1 DBG und Art 68h StG werden die der Quellensteuer unterliegenden Personen für Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen ist, im ordentlichen Verfahren veranlagt.

Die Quellensteuer fällt somit bei allen ausländischen Dienstnehmern mit einem steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz an, soweit sie nicht über die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) verfügen, dh., für die ersten fünf Aufenthaltsjahren in der Schweiz. Die Quellensteuer wird durch den Arbeitgeber in Abzug gebracht, unabhängig davon, wo sich der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers befindet. Wer mehr als fünf (gilt u.a. für österreichische Staatsbürger) oder zehn Jahre in der Schweiz lebt, erhält in der Regel gem. Art 34 Ausländer- und Integrationsgesetz vom 16. Dezember 2005 eine Niederlassungsbewilligung. Arbeitnehmende mit einer Niederlassungsbewilligung sind nicht mehr quellensteuerpflichtig (vgl. <https://www.ch.ch/de/quellensteuer/>).

Eine Aussage über das Vorliegen oder Nichtvorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht nach Maßgabe des schweizerischen, innerstaatlichen Rechts oder nach Maßgabe des DBA Schweiz wird daher aber mit der Quellensteuerpflicht nicht dargetan. Aus dieser Quellensteuerpflicht wurde der Bf. erst mit 1. Juli 2016 mit dem Erhalt der Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) entlassen.

Aufgrund der Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde y-CH BL, aus der – ähnlich wie aus der fremdenpolizeilichen Anmeldung vom 8. Juni 2011 und der Niederlassungsbewilligung EU/EFTA (Ausweis C) – hervorgeht, dass der Bf. mit 15. Mai 2011 von Österreich zugezogen ist und aktuell an der Adresse Adr.CH, yyy-CH BL, wohnhaft ist, besteht kein Zweifel an dem Bestehen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz ab Mitte Mai 2011.

Der Bf. ist somit in den Streitjahren in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig.

Wenngleich dies aus den vorgenannten Gründen keine weitere Bedeutung zukommt, wird in Hinblick auf die unterschiedlichen Bestätigungen der Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft angemerkt, dass mit den beide Bestätigungen vom 11. Juli

2018 btr. die Jahre 2011 bis 2013 und ab 1. Jänner 2014 eine „*Amtliche Bestätigung des Steuerdomizils*“ über die Bescheinigung der unbeschränkten Steuerpflicht ausgestellt wurde und diese Bestätigungen sich insofern von jener für das Jahr 2017 vom 27. März 2018 unterscheiden, als erst für das Jahr 2017 eine ausdrücklich als „*Amtliche Bestätigung der Ansässigkeit im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)*“ ausgestellt wurde.

Aufgrund des Vorliegens von Wohnsitzen des Bf. in Österreich als auch in der Schweiz ist daher für die Frage der Ansässigkeit im Sinn des DBA Schweiz in den Streitjahren von Bedeutung, wo der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte (Art 4 Z 2 lit. a DBA Schweiz).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab (VwGH 21.04.2020, [Ro 2017/13/0014](#) mwN.).

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. etwa VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193; VwGH 15.09.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 17.10.2017, [Ra 2016/15/0008](#)).

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. wiederum VwGH 15.09.2016, [Ra 2016/15/0057](#); VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008).

Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (VwGH 25.07.2013, [2011/15/0193](#) mwN). Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann

im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. VwGH 25.07.2013, [2011/15/0193](#); VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008 mwN).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung lässt sich für den konkreten Fall Folgendes festhalten:

Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen des Bf. lag in den Streitjahren an seinem Dienstort in CH-y-CH, wo er für die Firma ZZ AG tätig wurde. Dies ergibt sich aus den Anwesenheitslisten der Jahre 2011 bis 2013, aus denen hervorgeht, dass der Bf. seine Arbeit grundsätzlich in der Schweiz verrichtete und nur jeweils für wenige Tage im Jahr in ausländischen Betriebstätten bzw. Zweigniederlassungen seines Arbeitgebers bzw. in Partnerunternehmen arbeitete. Die im Zusammenhang mit seinem Ingenieurbüro anfallenden Arbeiten verrichtete der Bf. nach seinen eigenen glaubhaften Angaben in seiner Freizeit von jenem Ort aus, an dem er sich gerade befand, da dafür keine physische Anwesenheit in Österreich erforderlich war. In diesem Zusammenhang gilt auch zu beachten, dass der Bf. in den Streitjahren keine Gewinne erzielte, sodass nicht von einer besonderen Schwerpunktsetzung auf betriebliche Interessen ausgegangen werden kann.

Die persönlichen Beziehungen des Bf. zu Österreich ergeben sich aus dem guten Verhältnis zu seinen Kindern und Enkelkindern, die in Österreich leben, sowie aus seinem Haus in Bf.Adr., wo der Bf. und seine Ehegattin seit dem 23. November 2011 mit Nebenwohnsitz gemeldet sind. Die Meldung des Nebenwohnsitzes begründete der Bf. mit dem Ingenieurbüro, welches der Bf. seinem Sohn nach dessen Absolvierung der Befähigungsprüfung übergeben will. Dies erklärt jedoch nicht die Anmeldung des Nebenwohnsitzes seiner Gattin. Da, nach den glaubhaften Angaben des Bf., die Übergabe des Hauses an den Sohn geplant ist und sich der Bf. zusammen mit seiner Frau ein Wohnrecht zurückbehalten will, ist die Meldung des Nebenwohnsitzes wohl auf die privaten Interessen des Bf. zurückzuführen. Der Bf. räumt selbst ein, dass die Möglichkeit besteht, dass er und seine Gattin nach seiner Pensionierung nach Österreich zurückkommen könnten. Dabei stellt er aber auch klar, dass sie dies derzeit noch nicht wissen und sie dies entscheiden werden, „*wenn es so weit ist*“. Diese Aussagen sind glaubhaft und hat das Bundesfinanzgericht keinen Anlass, an deren Richtigkeit zu zweifeln. Auch wenn der Bf. mit seinem Alter von 62 Jahren mittlerweile kurz vor der Pension stehen dürfte, ist festzuhalten, dass der Bf. bereits seit fast zehn Jahren in der Schweiz lebt und gleichermaßen überlegt, die Schweizer Staatsbürgerschaft anzunehmen, da dies rechtlich ab 2021 möglich wäre. Es gibt keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür, dass sich der Bf. bereits entschieden hätte, irgendwann nach Österreich zurückzukehren. Dass sich der Bf. im Zuge der beabsichtigten Übergabe des Hauses ein Wohnrecht zurückbehalten will, ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts Ausfluss sinnvoller wirtschaftlicher und vorsorgender Überlegungen, die jedoch für die Frage des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen keinen Aufschluss bringen. Aus heutiger Sicht kann nicht festgestellt werden, wie sich der Bf. zukünftig entscheiden wird, d.h.,

ob er nach seiner Pensionierung in der Schweiz verbleibt und die Schweizer Staatsbürgerschaft beantragen oder nach Österreich zurückkehren wird, weshalb diese Überlegungen nicht in die Beurteilung des Gesamtbildes der wirtschaftlichen und persönlichen Interessen einfließen können.

In diesem Zusammenhang ist aber auch festzustellen, dass die baldige Pensionierung des Bf. nicht zu einer zeitlich begrenzten Auslandstätigkeit im Sinn der höchstgerichtlichen Rechtsprechung führt (vgl. etwa VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008 mwN, wonach bei zeitlich begrenzten Auslandstätigkeiten der Mittelpunkt der Lebensinteressen grundsätzlich im Inland bestehen bleibt). So gilt einerseits zu bedenken, dass ein Dienstverhältnis in der Regel stets spätestens mit Eintritt in den Ruhestand endet. Andererseits konnte aber auch nicht festgestellt werden, dass der Bf. bereits den konkreten Entschluss gefasst hätte, nach seiner Pensionierung nach Österreich zurückzukehren. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. November 2015 zu einem in Deutschland angetretenen Auslandsdienstverhältnis (und Wohnsitznahme in Deutschland), das – trotz befristeter, jeweils aber verlängerter Verträge – über 10 Jahre gedauert hat, festgehalten, dass *„entsprechend der geforderten Gesamtbetrachtung insgesamt ein Zeitraum vor(lag), der von seiner Dauer entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht nicht mehr ein Indiz für ein Bestehen des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich bildete“* (VwGH 25.11.2015, [2011/13/0091](#)). Ähnliches muss für das eingegangene Dienstverhältnis des Bf. in der Schweiz vor nicht ganz zehn Jahren gelten, wenn dieser nunmehr, d.h. im Zeitpunkt der Entscheidung über die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide, vor der Pensionierung steht.

Die persönliche Beziehung zur Schweiz hat der Bf. seit Mai 2011, weil er seitdem dort lebt und arbeitet. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die stärkste persönliche Bindung zu seiner Ehegattin besteht. Dies zeigt sich auch darin, dass diese ihm bereits im Juli 2011 in die Schweiz nachgefolgt ist und sie seitdem dort ihren gemeinsamen Wohnsitz haben. Auch die Wochenenden verbringt der Bf. zusammen mit seiner Frau in der Schweiz und verbringen sie dort ihre überwiegende Freizeit. Die gemeinsamen volljährigen Kinder kommen sie abwechselnd im Zuge eines Urlaubes besuchen. Beide haben einen Schweizer Führerschein, die Post wird ihnen in der Regel in der Schweiz zugestellt. Aus den glaubhaften Aussagen des Bf. ergibt sich, dass die beiden Ehegatten einen Freundeskreis in der Schweiz aufgebaut haben und auch die medizinische Versorgung in der Schweiz stattfindet.

Auch die belangte Behörde bestreitet nicht, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in die Schweiz verlagert hat. Strittig ist, ab welchem Zeitpunkt und aufgrund welcher Umstände der Übergang stattfand. Die amtlichen Bestätigungen der Finanz- und Kirchendirektion Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 11. Juli 2018 können keine Grundlage dafür bilden. So wurde oben bereits ausgeführt, dass der Bf. im Streitzeitraum aufgrund seines Wohnsitzes in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und damit ansässig im Sinn des Art 4 Z 1 DBA Schweiz war. Wird aber die Ansässigkeit dem Grunde nach bejaht, kann eine amtliche

Bescheinigung nicht die strittige Frage der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Fall einer Doppelansässigkeit lösen (vgl. dazu auch VwGH 23.01.2020, [Ra 2019/15/0160](#): „... zumal eine Ansässigkeitsbescheinigung ... nicht ... die im Revisionsfall allein strittige Frage der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Falle einer Doppelansässigkeit lösen kann, die eben eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert.“).

Zu berücksichtigen ist auch, dass die Kinder des Bf. erwachsen sind. Der Wohnort volljähriger Kinder spielt für die engsten persönlichen Beziehungen der Eltern in der Regel keine große Rolle mehr (vgl. *Stürzlinger* in Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 165 mwH).

In seinem Erkenntnis vom 25. Juli 2013 hielt der Verwaltungsgerichtshof fest: „Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat“ (VwGH 25.07.2013, [2011/15/0193](#), mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof kommt hierbei nicht zu dem Ergebnis, dass schon allein der Umstand, dass die erste Wohnstätte, wo bisher gelebt und gearbeitet wurde und wo sich die Familie und der Besitz befinden, beibehalten wird, dazu führt, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat befindet. Vielmehr bedarf es weiterer Gesichtspunkte, die im Rahmen des Gesamtbildes zu der Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen führen. So sprachen in dem Fall, der dem zitierten Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis zugrunde lag, auch der Umstand der österreichischen Hauptwohnsitzmeldung des alleinstehenden Steuerpflichtigen, die durchgängige Meldung eines PKWs in Österreich und der Bezug von Arbeitslosengeld vor und nach der gut zweijährigen ausländischen Tätigkeit in Österreich für die Annahme des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich.

Im vorliegenden Beschwerdefall fehlen solche weiteren Gesichtspunkte in persönlicher Hinsicht, weil der Bf. weder ein Auto in Österreich besitzt, noch aktiv in einem österreichischen Verein oder dergleichen tätig ist. Zwar ist in wirtschaftlicher Hinsicht zu berücksichtigen, dass der Bf. seinen Betrieb in Österreich angemeldet hat, allerdings hat der Bf. glaubhaft dargelegt, dass keine physische Anwesenheit im Betrieb für die Erledigung seiner anfallenden Arbeiten notwendig ist.

Es darf zwar nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Bf. seine Wohnstätte in Österreich beibehalten hat und hier seine erwachsenen Kinder leben, die er regelmäßig besucht. Wie jedoch dargestellt wurde, zeigen sich im Zuge einer Gesamtbetrachtung die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zur Schweiz.

Der Umzug der Ehegattin stellt für das Bundesfinanzgericht jenes Ereignis dar, das zur Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bf. in die Schweiz führte.

Nach einer Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. gelangt das Bundesfinanzgericht somit in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO zu dem Ergebnis, dass der Bf. ab dem Zuzug seiner Gattin am 06. Juli 2011 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in die Schweiz verlagerte und in der Schweiz ab August 2011 ansässig im Sinn des Art 4 DBA Schweiz ist.

B. Besteuerungsrechte Österreichs:

Tritt innerhalb eines gleichen Jahres ein Wechsel in der Ansässigkeit ein, endet gem. [Art 4 Z 3 DBA Schweiz](#) die Steuerpflicht, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, im ersten Staat mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Wechsel vollzogen ist. Aufgrund dieser Regelung ist somit Österreich bis zum Ende des Monats Juli 2011 (= Monat des Zuzugs der Gattin in die Schweiz) der Ansässigkeitsstaat im Sinn des DBA Schweiz.

Bezüglich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die mit dem Ingenieurbüro an der Adresse Bf.Adr., im Zusammenhang stehen, ist auszuführen:

Nach [Art 14 Z 1 DBA Schweiz](#) dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat [= im Fall: Österreich] besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat [= im Fall: Schweiz] regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Da in den Monaten Mai (Begründung des Wohnsitzes in der Schweiz durch den Bf.) bis Juli 2011 eine derartige feste Einrichtung im Sinn des Art 14 Z 1 DBA Schweiz in der Schweiz nicht vorlag, sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Monate Jänner bis Juli 2011 in Österreich zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gilt folgendes: Gemäß [Art 15 Z 2 DBA Schweiz](#) darf die Schweiz die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, die der Bf. in den Monaten Mai bis Juli des Jahres 2011 von seinem Schweizer Arbeitgeber für die in der Schweiz ausgeübte unselbständige Arbeit begonnen hat besteuern. Für drei Tage im Mai bzw. fünf Tage im Juni 2011 war der Bf. für seinen Arbeitgeber in Österreich bzw. in Ungarn tätig und steht Österreich (bzgl. Ungarn gem. Art 15 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn) das alleinige Besteuerungsrecht zu.

Nach Art 23 Z 2 2. Satz [DBA Schweiz](#) rechnet Österreich auf die vom Einkommen des Bf. zu erhebende Steuer grundsätzlich den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht. Dabei ist darauf zu verweisen, dass ausländische Steuern aufgrund der Bestimmungen der DBA nur bis zur Höhe des „anrechenbaren Höchstbetrages“ angerechnet werden können. Durch den Anrechnungshöchstbetrag wird vorgesorgt, dass es durch die Auslandssteueranrechnung nicht zu einer Minderung der auf den Inlandseinkünften lastenden österr. Einkommensteuer kommt, oder dass gar eine Gutschrift mit der Folge einer Erstattung

von Auslandssteuern stattfindet (vgl. *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/1, Art 23, Anm. 95 und 82, Stand 31.12.2017, rdb.at). Entsprechend kann sich im Beschwerdefall für den Zeitraum bis einschließlich Juli 2011 keine Einkommensteuergutschrift ergeben.

Ab August 2011 erzielte der Bf. die überwiegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit für seinen Schweizer Arbeitgeber. Wie sich aus den Anwesenheitslisten ergibt, ist der Bf. in den Streitzeiträumen aber auch teilweise in Österreich tätig gewesen (ab August 2011: 10 Tage, im Jahr 2012: 12 Tage). Für diese im Zusammenhang mit der in Österreich ausgeübten unselbständigen Tätigkeit stehenden Einkünfte steht Österreich jedoch gem. Art 15 Z 2 DBA Schweiz kein Besteuerungsrecht zu, da sowohl die 183-Tage-Regelung nicht erfüllt ist, als auch nicht festgestellt werden konnte, dass die Vergütungen, die von dem Schweizer Arbeitgeber des Bf. gezahlt wurden, von einer österreichischen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung getragen worden wären. Bezüglich der vom Bf. in seinem Vorlageantrag im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Arbeit in der Schweiz ergänzend geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten für die Jahre 2011 bis 2013 ist auszuführen, dass diese aufgrund des Besteuerungsrechtes der Schweiz und entsprechend mangels Vorliegens der Voraussetzungen dem Grunde nach nicht anzuerkennen sind, da Aufwendungen iZm nicht steuerpflichtigen (hier: auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abgezogen werden können (siehe *Schubert* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm. 6 und die dort angeführte Judikatur, Stand 1.7.2020, rdb.at).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für den Beschwerdezeitraum 2011 bis 2013 aufgrund des festgestellten Mittelpunkts der Lebensinteressen ab August 2011 nicht Österreich, sondern die Schweiz als Ansässigkeitsstaat zu beurteilen ist und in Österreich nur die ausdrücklich Österreich zugewiesenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit von der Steuerpflicht erfasst sind. Diese Einkünfte führen in keinem der Beschwerdejahre zu einer Einkommensteuerbelastung. Für das Veranlagungsjahr 2011 ist zudem darauf zu verweisen, dass sich eine Gutschrift aus der anzurechnenden ausländischen Steuer aufgrund des Anrechnungshöchstbetrages nicht ergeben kann.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Frage, ob Österreich ein Besteuerungsrecht für die vom Bf. in den Streitjahren 2011 bis 2013 in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zukommt, der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Judikatur gefolgt. Zudem handelt es sich bei der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Steuerpflichtigen befindet, nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 15. Februar 2021