

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, CH-CH ***Bf1-Adr***, Strasse, vertreten durch Arnulf R. Lagler Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungs GmbH, 9500 Villach, Hans-Gasser-Platz 6c, über die Beschwerden vom 10.03.2017, 27.11.2017 und 18.06.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 08.03.2017, 24.10.2017 und 18.05.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 bis 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29.03.2021 zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 08.03.2017, betreffend Einkommensteuer für das Jahr **2014**, wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage ./1 angeschlossenen Berechnungsblatt „Einkommensteuerberechnung für 2014“ zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

- 2) Der Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24.10.2017, betreffend Einkommensteuer für das Jahr **2015**, wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage ./2 angeschlossenen Berechnungsblatt „Einkommensteuerberechnung für 2015“ zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

- 3) Der Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18.05.2018, betreffend Einkommensteuer für das Jahr **2016**, wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Streitteilen ist die Frage strittig, ob (und gegebenenfalls ab welchem Zeitpunkt) der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) in den Veranlagungsjahren 2014 bis einschließlich 2016 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen ins Ausland verlagert hat.

1. Veranlagungsjahr 2014

Der Bf. wurde mit Bescheid vom **08.03.2017** - nachdem er die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung ignorierte – nach Schätzung der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug zur Einkommensteuer 2014 veranlagt.

In der dagegen am **10.03.2017** erhobenen Beschwerde wurde der Antrag auf Durchführung der Veranlagung zurückgezogen, in eventuelle ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrt; inhaltlich führte der Bf. aus, im Jahr 2014 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz gehabt zu haben und somit im Inland nur der beschränkten Steuerpflicht zu unterliegen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **09.06.2017** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen; die belangte Behörde kam unter Hinweis auf die inländische Haupt- bzw. Nebenwohnsitzmeldung zu dem Schluss, dass der Bf. im Streitjahr in Österreich ansässig gewesen sei. Dafür spreche – so die belangte Behörde weiter - auch der Bezug des inländischen Arbeitslosengeldes.

Am **10.08.2017** beantrage der steuerlich vertretene Bf. – nach Fristverlängerung - die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Nach Darlegung der chronologischen Abfolge seiner Dienstverhältnisse bzw. Auslandsaufenthalte ab Juni 2012 zog er den Schluss, jedenfalls seit November 2014 den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz zu haben. Der Bf. verwies darüber hinaus auf die seit 2012 bestehende Lebensgemeinschaft mit einer Schweizerin, die er auch zu heiraten beabsichtige; er wolle auch den nunmehr seit fast zwei Jahren bestehenden Wohnsitz in *****Bf1-Adr***** weiterhin beibehalten; schließlich habe er einen unbefristeten Arbeitsvertrag sowie ein 5-Jahres-Visum für die Schweiz.

2. Veranlagungsjahr 2015

Nachdem der Bf. nicht auf das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom **15.12.2016** reagierte, in dem er aufgefordert worden war, Nachweise über die Auslandseinkünfte zu erbringen, erfolgte mit Bescheid vom **24.10.2017** die amtswegige Veranlagung; neuerlich wurden die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug gemäß § 184 BAO geschätzt.

Mit Beschwerde vom **27.11.2017** monierte der Bf. die Bejahung des Lebensmittelpunktes in Österreich und verwies auf den das Einkommensteuerverfahren 2014 betreffenden Vorlageantrag.

Erneut wies die belangte Behörde am **09.01.2018** die Beschwerde aus denselben Gründen wie im Jahr zuvor als unbegründet ab.

Dagegen richtete sich der mit **01.02.2018** datierende Vorlageantrag, in dem wiederum auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz hingewiesen wurde.

3. Veranlagungsjahr 2016

Auch das Veranlagungsjahr 2016 betreffend, ließ der Bf. den Vorhalt der belangten Behörde vom **03.01.2018**, in dem um Offenlegung der ausländischen Einkünfte ersucht wurde, unbeantwortet. Mit Bescheid vom **18.05.2018** wurden die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (erneut) geschätzt und der Bf. von Amts wegen zur Einkommensteuer veranlagt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom **18.06.2018** bestritt der Bf., dass sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich befunden habe; meritorisch begründete er sein Rechtsmittel im Wesentlichen gleichlautend, wie jene in den Vorjahren.

Am **06.08.2018** wurde der Bf. aufgefordert diverse Fragen im Zusammenhang mit seinen wirtschaftlichen und persönlichen Lebensinteressen zu beantworten sowie Unterlagen vorzulegen; mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom **21.09.2018** wurde die belangte Behörde um Verlängerung der im Vorhalt gesetzten Frist ersucht.

Nachdem der Bf. auch nach Fristablauf nicht reagierte, wies die belangte Behörde am **22.11.2018** die Beschwerde - aufgrund der Bejahung des Lebensmittelpunktes in Österreich - ab.

Dagegen richtete sich der am **24.12.2018** eingelangte Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht.

4. Weitere Verfahrensschritte

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am **29.05.2018** (Einkommensteuer 2014 und 2015) bzw. **28.01.2019** (Einkommensteuer 2016) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Die für den **18.11.2020** anberaumte mündliche Verhandlung musste aufgrund der Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz mit der besondere Schutzmaßnahmen zur Verhinderung einer Notsituation getroffen wurden, idF

BGBI. II 2020/479 vom 15.11.2020 (Covid-19-Notsituation Verordnung; „Lockdown II“) wieder abberaumt werden.

Am **02.02.2021** erfolgte - nachdem die steuerliche Vertretung diverse Unterlagen vorlegte – ein Erörterungsgespräch vor dem erkennenden Gericht, indem insbesondere der berufliche Werdegang des Bf. erörtert wurde. Nachdem dabei eine Beilegung des Rechtsstreites scheiterte, fand am **29.03.2021** eine mündliche Verhandlung statt, in der neben dem Bf. auch dessen nunmehrige Ehefrau einvernommen wurde.

II. Sachverhalt

Der am xx.xx.xxxx in X geborene Bf. ist österreichischer Staatsbürger und seit Oktober 2019 mit der am xx.xx.xxxx in Manila (Philippinen) geborenen Y, einer Staatsangehörigen der Schweizer Eidgenossenschaft, verheiratet, mit der er bereits in den Beschwerdejahren liiert war.

Die Beschäftigungssituation des Bf. bzw. seiner Gattin stellte sich – sofern für das gegenständliche Verfahren von Relevanz - wie folgt dar:

[...]

Die Dienstverhältnisse zum Hotel 1 (Ch) waren für die Dauer der Wintersaison 2014/15 befristet; jene zur Hotel 2(Ch) sowie der Hotel 3 (Ch) wurden hingegen jeweils für unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Während der Saisontätigkeit im Hotel 1 (Ch) waren der Bf. und seine nunmehrige Ehefrau in einem vom Dienstgeber für CHF 470/Monat angemieteten Doppelzimmer (Doppelzimmer „Panarosa“) untergebracht; vereinbarungsgemäß sollte dieses Beherbergungsverhältnis gleichzeitig mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses enden.

Zur Anreise nach OrtCH3 bedienten sich der Bf. und dessen Gattin 2015 des PKWs einer Verwandten, da sie selbst bereits seit 2014 über keinen eigenen Kraftwagen mehr verfügten. Damit wurden die persönlichen Fahrnisse, die der Bf. regelmäßig zu seinen Saisonstellen in die Schweiz verbrachte, nach OrtCH3 überstellt; unmittelbar danach brachte der Bf. das KFZ wieder nach Österreich und reiste per Zug zurück in die Schweiz.

Die beiden nahmen für die Dauer ihrer Tätigkeit in der Hotel 2(Ch) eine (teil-)möblierte 2-Zimmerwohnung (inkl. Küche, Nassräume und Bett) im Mitarbeiterhaus dieses Gastronomiebetriebes in Bestand. Der dafür vereinbarte Bestandszins, wie auch die Kautions wurden vom monatlichen Lohn des Bf. bzw. dessen Ehefrau zu gleichen Teilen abgezogen. Für den Fall eines Arbeitsaustrittes bei fortlaufendem Mietverhältnis behielt sich die Dienstgeberin die Anpassung des Mietzinses und die Leistung einer erhöhten Kautions vor.

Ab dem xx.xx.2016 verfügte der Bf. über eine Schweizer Aufenthaltsbewilligung B (sog. "Ausweis B"), davor waren ihm aufgrund der in der Schweiz geltenden Rechtslage nur Kurzaufenthaltsbewilligungen ausgestellt worden (sog. „Ausweis L“).

Während ihrer – sich aus der obigen Tabelle ergebenden - Inlandsaufenthalte lebten der Bf. und seine Frau vorerst im Haus des Vaters des Bf., Herrn A in OrtA. Es stand ihnen dort ein möbliertes Apartment zur Nutzung zur Verfügung (Küche, Waschmaschine, Kaffeemaschine, Bett, Wohnwand, Nasszelle). Der Bf. unterhielt dort darüberhinaus vom Zeitraum einen Haupt-, sowie vom Zeitraum einen Nebenwohnsitz; seine Gattin war ebenso unter dieser Adresse vom Zeitraum (hauptwohnsitz)gemeldet. Bei späteren Inlandsaufenthalten zumindest ab 2016 hielten sich der Bf. und dessen Gattin in einem möblierten Zimmer im Haus seiner Mutter, Frau B, in OrtA auf.

Sowohl er als auch seine Gattin hatten im streitgegenständlichen Zeitraum je ein Konto bei einem österreichischen Bankinstitut.

Nach Beendigung ihrer Tätigkeit für die Hotel 2(Ch) mieteten die beiden mit Wirksamkeit zum xx.xx.2015 eine (unmöblierte) 3,5-Zimmerwohnung in CH ***Bf1-Adr***, Strasse von der Credit Suisse Anlagestiftung an und zogen dorthin um. Es wurden dafür verschiedene Einrichtungsgegenstände neu angeschafft (zB Küche), bzw. teilweise jene, die für die 2-Zimmerwohnung in OrtCH3 gekauft wurden (Couch, Besteck, Geschirr) weiter verwendet. Diese Wohnung wird von den Eheleuten durchgehend bis heute bewohnt.

Bis zum Umzug nach ***Bf1-Adr*** (Ch) wurden Postsendungen an der inländischen Abgabestelle in OrtA zugestellt; erst danach stellte der Bf. sicher, dass er nur noch in der Schweiz postalisch erreichbar war.

Ab dem xx.xx.2015 verfügte weder der Bf. noch dessen Gattin über einen Wohnsitz im Inland.

Der Bf. unterlag in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren in der Schweiz lediglich der Quellensteuerpflicht.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt gründet auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen des Geburtstages, bzw. -ortes und der Staatsbürgerschaft des Bf. gehen aus dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres (in der Folge kurz: ZMR) hervor. Dass der Bf. mit Y – einer in Manila geborenen Schweizerin –nunmehr verheiratet ist, bzw. im Streitzeitraum liiert war, gab die Zeugin glaubwürdig im Zuge ihrer Einvernahme vor dem erkennenden Gericht an.

Sowohl die Beschäftigungsverhältnisse, als auch – zeiten gehen aus den im Akt erliegenden Auskünften des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherung, sowie den ebenfalls vorliegenden Dienstverträgen hervor (Hotel 1 (Ch) vom 23.09.2014; Hotel 2(Ch) vom 11.05.2015; Hotel 3 (Ch) vom 06.10.2015); schließlich gründen diese Feststellungen auch auf den nachvollziehbaren Ausführungen des Bf. und dessen Gattin in der mündlichen Verhandlung.

Die Wohnungsnahmen in OrtCh2 bzw. OrtCH3 ergeben sich einerseits aus dem vorliegenden Beherbergungsvertrag vom 23.09.2014 bzw. Mietvertrag vom 11.05.2015, sowie andererseits den Angaben der Zeugin Y bzw. des Bf. im Rahmen ihrer gerichtlichen Einvernahmen.

Was die Art und Weise der Anreise nach OrtCH3 anlangt, schenkte das Gericht den diesbezüglichen Ausführungen des Bf. Glauben; auch wenn er in diesem Zusammenhang davon spricht „mit Sack und Pack“ in die Schweiz gefahren zu sein, ändert dies nichts an der – unten ausführlich dargelegten – Ansicht des Gerichtes, dass eine Aufgabe des inländischen Wohnsitzes nicht bereits – wie in der mündlichen Verhandlung vom Bf. behauptet - im Juni 2015 erfolgte.

Die Feststellungen zur Aufenthaltsbewilligung „B“, basieren auf der im Akt erliegenden Urkunde; dass davor lediglich Kurzaufenthaltsbewilligungen ausgestellt wurden, räumte der Bf. vor Gericht selbst ein bzw. ergibt sich unzweifelhaft aus den Präambeln der Dienstverträge mit dem Hotel 1 (Ch) (datierend mit 23.09.2014) bzw. der Hotel 3 (Ch) (datierend mit 06.10.2015).

Dass vorerst bei Inlandsaufenthalten das – wie festgestellt - möblierte Apartment in Orta xx und ab 2016 ein Zimmer im Haus der Mutter des Bf. benutzt wurde, geht aus den diesbezüglich glaubwürdigen Aussagen des Bf. und der Zeugin Y hervor. Gleiches gilt für das Faktum, dass sowohl er als auch seine Gattin im streitgegenständlichen Zeitraum je über ein Konto bei einem österreichischen Bankinstitut verfügten.

Die Wohnverhältnisse ab dem xx.xx.2015 ergeben sich sowohl aus den vorgelegten Teilen des Mietvertrages das Objekt in ***Bf1-Adr*** betreffend, als auch den dazu gleichlautenden Ausführungen des Bf. und der Zeugin Y.

In Bezug auf Postsendungen gestand der Bf. selbst zu, dass diese bis zum Umzug nach ***Bf1-Adr*** an seine Adresse in Kötschach erfolgten; nach seinen Angaben hat er erst nach dem Umzug nach ***Bf1-Adr*** dafür Sorge getragen, dass Zustellungen nur mehr ausschließlich in der Schweiz erfolgen konnten.

Die weitere Feststellung, wonach weder der Bf. (noch dessen Ehefrau) ab dem xx.xx.2015 über einen inländischen Wohnsitz verfügten, basiert auf nachfolgenden Überlegungen: Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung,

keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). All diese Prämissen vorausgeschickt, bestand aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens keinerlei Veranlassung, eine nach außen hin erkennbare Wohnsitzaufgabe bereits zum vom Bf. vorerst behaupteten Zeitpunkt, nämlich November 2014, zu bejahen. Dieser Behauptung steht insbesondere das - vom Bf. ohnehin zugestandene - Faktum entgegen, dass es sich bei der Tätigkeit im Hotel 1 (Ch) lediglich um eine bis April 2015 befristete Saisonstelle gehandelt hat; auch die für diesen Aufenthalt gewählte Unterkunft war an den aufrechten Bestand des Arbeitsverhältnisses gekoppelt. Schließlich kehrte der Bf. im Frühjahr 2015 wieder nach Österreich zurück, und nahm eine Tätigkeit bei der Z in OrtA auf. In der Folge war er bis 10.06.2015 - wie eine Einsicht in den Sozialversicherungsakt zeigt - im Unternehmen seines Vaters in OrtA Nr. xx als Arbeiter gemeldet. Jedenfalls bis zum 01.06.2015 manifestierte sich sohin eine Wohnsitzaufgabe gerade nicht in objektiv erkennbarer nach außen in Erscheinung tretender Art und Weise: Dagegen spricht sowohl die befristete Saisonstelle (samt Unterkunft) und die daran anknüpfende Rückkehr nach Österreich.

Zwar wurde in der Folge eine – unbefristete - Tätigkeit in einem weiteren Schweizer Gastronomieunternehmen, nämlich der Hotel 2(Ch), aufgenommen, jedoch ist auch darin keine endgültige Auswanderung zu erblicken: Nicht nur, dass der Beschwerdeführer in dieser Zeit in einer vom damaligen Dienstgeber angemieteten Wohnung lebte, sprach er vor dem erkennenden Gericht selbst wörtlich von der „fixen“ Wohnung in ***Bf1-Adr*** bzw. der dort „fixen“ Adresse; ein derartiges (oder vergleichbares) Adjektiv verwendete er hingegen im Zusammenhang mit der Unterkunft in OrtCH3 nicht. Schließlich führte der Bf. zur Frage seiner postalischen Erreichbarkeit aus, dass er erst im Rahmen des Umzuges nach ***Bf1-Adr*** dafür Sorge trug, dass Postsendungen nicht mehr in Österreich zugestellt werden konnten. Unwesentlich ist in diesem Zusammenhang die Verantwortung des Bf. selbst, wonach er mit „Sack und Pack“ – gemeint wohl mit seinen persönlichen Fahrnissen - nach OrtCH3 gefahren sei: Wie nämlich seine Ehefrau angab, haben sie ihre persönlichen Dinge immer dann in ihrer Gesamtheit mitgenommen, wenn sie in die Schweiz gefahren sind; bei der Rückkehr aus der Schweiz wurden diese Sachen wieder nach Österreich rücküberführt. Ganz offensichtlich ist sohin der Bf. bei jedem Dienstantritt in der Schweiz vorher mit „Sack und Pack“ aus Österreich abgereist. Dass der Bf. vom Zeitraum den Nebenwohnsitz in OrtA unterhielt, sowie die Einwohnerkontrolle der Gemeinde ***Bf1-Adr*** ab dem xx.xx.2015 dort die ununterbrochene Wohnungsnahme bestätigt (vgl. Schreiben vom 29.08.2018) runden das Bild, wonach der Bf. erst mit Oktober 2015 in die Schweiz auswanderte, ab. Entgegen der Annahme der belangten Behörde schadet hingegen der Umstand, dass er zu diesem Zeitpunkt lediglich über eine Kurzaufenthaltserlaubnis verfügte, nicht; die Frage der Aufgabe des inländischen

Wohnsitzes hat rein nach nationalem (österreichischen) Recht zu erfolgen und hängt nach Ansicht des Gerichtes weder von der Frage der Erlaubtheit noch der Form der Aufenthaltsbewilligung, die sich nach dem Recht der Schweizer Eidgenossenschaft richtet, ab.

Die Quellensteuerpflicht ergibt sich einerseits aus dem im Akt erliegenden Ausländerausweis des Migrationsamtes des Kantons Zürich vom xx.xx.2016 sowie den Angaben des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach man mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung – über die er vor dem xx.xx.2016 verfügte - in der gesamten Schweiz nur die Quellensteuer zu entrichten hat.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

1. Zu Spruchpunkt 1. bis 3. (teilw. Stattgabe 2014 und 2015 bzw. Stattgabe 2016)

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. *Doralt*, EStG 9, § 1 Tz 6). Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet bei Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes und beginnt mit dessen Begründung.

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition des Begriffes "Wohnsitz", weshalb für die Auslegung dieses Begriffes § 26 BAO maßgebend ist. Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 26.11.1991, 91/14/0412; 24.1.1996, 95/13/0150).

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung "innehaben". Innehaben einer Wohnung im Sinne der genannten (BAO-)Bestimmung bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 16.9.1992, 90/13/0299; 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für das Innehaben kommen außer

(Wohnungs-)Eigentum, (Unter)Miete und dem Wohnrecht nach ABGB auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 26 Tzen 1 ff).

Der Tatbestand "Innehaben" ist nicht nur dann erfüllt, wenn man über eine "eigene Wohnung" verfügt. Auch eine abgeleitete Verfügungsmacht über eine Wohnung wird als ausreichend angesehen. Volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen sog. abgeleiteten Wohnsitz; unterhalten sie dagegen einen eigenen Hausstand, dann haben sie bei den Eltern idR selbst dann keinen Wohnsitz, wenn ihnen dort ein Zimmer zur Verfügung steht (vgl. *Doralt*, EStG9, § 1 Tz 15; *Ritz*, aaO, § 26 Tz 12; *Fuchs* in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 1 Tz 7).

Ob die Wohnung auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Seite 335). Das tatsächliche Benützen der Wohnung spricht bloß für die Erfüllung des Tatbestandes "beibehalten und benutzen". Benutzt der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich, dann ist der Wohnsitz jedenfalls erwiesen.

All diese gesetzlichen und judikativen Vorgaben vorausgestellt, zeigt sich sohin zur Frage des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes des Bf. nachfolgendes Bild: Er verfügte vorerst über einen sog. abgeleiteten Wohnsitz im Anwesen seines Vaters, danach bei seiner Mutter. Diese haben ihn aus familienrechtlichen Gründen für seine Aufenthalte in Österreich jeweils immer die gleichbleibenden zum Wohnen geeigneten Räumlichkeiten (Appartement beim Vater und Zimmer bei der Mutter) zur Verfügung gestellt; während seiner Anwesenheiten wurde ihm auch ein Schlüssel für das jeweils bewohnte Haus zur Verfügung gestellt. Das Beweisverfahren hat schließlich keinerlei Hinweise darauf ergeben, dass der Bf. vorab um Erlaubnis hätte fragen müssen, wenn er jemanden mitbringen wollte, auch konnte er offenbar kommen und gehen wann er wollte.

Im Übrigen hat er jedenfalls im Jahr 2014 mehr als sechs Monate im Inland zugebracht, sodass dessen unbeschränkte Steuerpflicht dieses Streitjahr betreffend unter Hinweis auf § 26 Abs. 2 BAO nicht ernsthaft bestritten werden kann.

Die Unterkünfte in OrtCh2 sowie jene in OrtCH3 würden zwar nach innerstaatlichem Recht einen (weiteren) Wohnsitz begründen, dabei ist jedoch nachfolgendes zu berücksichtigen: Personen, die nur mit Einkünften aus Quellen dieses Staates steuerpflichtig sind, werden nicht als in diesem Staat ansässig gewertet (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z4, RZ 5). Dies entspricht Art. 4 Abs. 1, 2. Satz OECD-Musterabkommen, in dem es zur Definition der „in einem Vertragsstaat ansässigen Person“ heißt: „Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist“. Da der Bf. somit in der Schweiz bis zur Beendigung seiner Tätigkeit in OrtCH3 nur quellensteuerpflichtig war, gilt er nicht als in der

Schweiz ansässig im Sinne des hier maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommens. Da er jedoch bis zum Ende des Dienstverhältnisses zur Hotel 2(Ch) über einen inländischen Wohnsitz verfügte, steht der Republik Österreich - aufgrund des zuvor genannten Territorialitätsprinzips - für diese Einkünfte somit auch das Besteuerungsrecht zu.

Anders verhält es sich hingegen für jene nach dem xx.xx.2015 in der Schweiz erwirtschafteten Einkünfte, zumal zu diesem Zeitpunkt von einer Aufgabe des Wohnsitzes in Österreich auszugehen ist: Eine Aufgabe des Wohnsitzes ist nämlich dann anzunehmen, wenn nach außen in Erscheinung tretend die tatsächlichen Umstände so verändert werden, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO nicht mehr zur Gänze vorliegen. Anders als beispielsweise für den Wohnsitzbegriff im Zivilprozessrecht ist im Abgabenrecht die subjektive Absicht allein keinesfalls für die wirksame Aufgabe des inländischen Wohnsitzes ausreichend. Die subjektive Absicht muss sich für Zwecke des Steuerrechts jedenfalls in objektiv erkennbaren, nach außen in Erscheinung tretenden Umständen manifestieren (vgl. SWI 2005, 24 und die dort zitierte Literatur). Wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, manifestierte sich der Wille, zur Aufgabe des inländischen Wohnsitzes erst mit der Inbestandsnahme der Wohnung in ***Bf1-Adr***; um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt III. verwiesen. Nun mag es zwar richtig sein, dass auch für den Zeitraum nach dem xx.xx.2015 in der Schweiz lediglich eine Quellensteuerpflicht - wie oben dargelegt - bestand, ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich für diese ausländischen Einkünfte setzt aber einen in Österreich bestehenden Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht voraus, d. h. im speziellen, dass ein Wohnsitz im Sinn des § 26 Abs. 1 BAO zu bejahen ist. Nachdem der Bf. – festgestelltermaßen - ab dem xx.xx.2015 aber über keinen inländischen Wohnsitz mehr verfügte, fehlt es an einem derartigen Anknüpfungspunkt im Inland, sodass mangels Bejahung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 26 BAO ab diesem Zeitpunkt die unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988 sohin zu verneinen ist. Die nach dem xx.xx.2015 ins Verdienen gebrachten Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit dürfen sohin nicht zum Zwecke der Berechnung der Progressioneinkünfte bei der Einkommenssteuerermittlung herangezogen werden. Daran vermag auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Judikatur des BFG nichts zu ändern: Im Erkenntnis vom 18.08.2017 zu RV/1100136/2015 wurde das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an in der Schweiz lediglich der Quellensteuer unterliegenden Einkünften gerade deshalb bejaht, da die dortige Beschwerdeführerin im strittigen Zeitraum über einen Wohnsitz in Österreich verfügte.

Schließlich bestand für eine Schätzung der ausländischen Einkünfte gemäß § 184 BAO aufgrund der im Akt enthaltenen Lohnausweise keine Veranlassung (mehr): Die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug den Zeitraum November 2014 bis April 2015 betreffend waren gemäß der im Akt erliegenden Auskunft der Hotel 1 (Ch) vom 02.04.2015 anzusetzen; jene für die Tätigkeit bei der Hotel 2(Ch) (01.06.2015-30.09.2015) waren mittels der vorhandenen Lohnabrechnungen 06-09/2015 festzusetzen. Weitere ausländische Einkünfte hatten - mangels

inländischem Wohnsitz - ab Oktober 2015 unberücksichtigt zu bleiben. Somit mussten die angefochtenen Einkommensteuerbescheide die Jahre 2014 und 2015 betreffend eine Abänderung erfahren. Die begehrten Kosten für Familienheimfahrten für die Zeiträume der Auslandstätigkeiten waren dem Grunde nach glaubhaft, da wohl unstrittig ist, dass dem Bf. eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort in der Schweiz zu seinem Familienwohnsitz in Österreich nicht zumutbar war. Das Ausmaß der Heimfahrten ließ der Bf. jedoch offen. Nachdem Werbungskosten – unter die auch die hier fraglichen Familienheimfahrten zählen – nach der ständigen Judikatur von Amts wegen zu berücksichtigen sind, hat das Gericht die genaue Höhe derselben – zumal diese vom Bf. nicht nachgewiesen wurden – gemäß § 184 BAO zu schätzen (vgl dazu *Zorn/Stanek*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar²¹, Rz 55 zu § 16). Wöchentliche Familienheimfahrten sind etwa im Falle von Obsorgepflichten für minderjährige Kinder zu berücksichtigen (*Lenneis* in *Jakom (Hrsg)*, Einkommensteuergesetz, Kommentar¹², Rz 56 zu § 16). Rücksichtlich der familiären Verhältnisse (Eltern in Österreich, Lebensgefährtin in der Schweiz, keine Kinder) erachtet das Gericht eine einmalige Heimfahrt im Veranlagungsjahr 2014, sowie 2 weitere im Jahr 2015 als angemessen und waren sohin zuzusprechen. In Bezug auf die Einkommensteuerberechnung 2014 ist festzuhalten, dass der Bf.- wie festgestellt – in diesem Jahr auch Arbeitslosengeld bezog, weshalb iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 dafür eine besondere Steuerberechnung vorzunehmen war. Hinsichtlich der genauen Neuberechnungen der Einkommenssteuer für die Jahre 2014 und 2015 wird auf die als Beilage./1 und Beilage./2 bezeichneten Anhänge zu diesem Erkenntnis verwiesen.

Nachdem der Bf. im Jahr 2016 weder über inländische Einkünfte noch einen inländischen Wohnsitz verfügte, war der diesbezüglich angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Schlussendlich ist zur Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 anzumerken, dass einerseits ein derartiger Antrag im Akt nicht auffindbar ist; andererseits lag gemäß § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ein Pflichtveranlagungstatbestand vor: Unter den Begriff der „anderen Einkünfte“ iSd leg. cit fallen nach der ständigen Judikatur ua auch ausländische Einkünfte, für die Österreich – wie im gegenständlichen Fall - das Besteuerungsrecht zukommt oder die zwar im Wege eines DBA einem anderen Staat zur Besteuerung zugewiesen sind, bei der Besteuerung in Österreich aber im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen sind (VwGH 21.5.1985, 85/14/0001; UFS 5.12.2007, RV/1781-W/07; *Peyler* in *Jakom (Hrsg)*, aaO, Rz 5 zu § 41). In derartigen Fällen ist es nicht möglich, den Antrag wirksam zurückzuziehen (stRsp so zB BFG, 04.05.2016, RV/7101626/2016; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹⁵, § 41 Anm. 30).

2. Zu Spruchpunkt 4. (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 ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der – ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zum Wohnsitz bzw. Mittelpunkt der Lebensinteressen allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung des Wohnsitzes bzw. Lebensmittelpunktes in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. April 2021