

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 11. August 2019 und vom 21. August 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Juli 2019 und vom 19. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am zu Recht erkannt:

I. a. Die **Einkommensteuerbescheid 2017** wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 24. September 2019 abgeändert. Für die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 24. September 2019 verwiesen.

b. Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2018** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2018 wird mit **0,00 Euro** festgesetzt.

c. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Einkommensteuervorauszahlung 2019** wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) war in den Streitjahren und in den Jahren davor war er bei der ***H.*** AG in Liechtenstein beschäftigt.
2. Bis zum Jahr 2012 erklärte der zu dieser Zeit in ***A-Ort***, ***Straße1***, wohnhafte Bf. die aus der Tätigkeit bei der ***H.*** AG bezogenen Einkünfte in Österreich zur Steuer. Im September 2012 mietete er in ***CH-Ort*** in der Schweiz eine Wohnung, meldete den Nebenwohnsitz in ***A-Ort***, ***Straße1***, ab und gab keine Steuererklärungen mehr in Österreich ab.
3. In der Folge wurde zwischen dem Bf. und dem Finanzamt strittig, ob der Bf. mit seinen liechtensteinischen Einkünften auch nach dem Jahr 2012 weiter in Österreich steuerpflichtig war oder nicht. Das Finanzamt vertrat den Standpunkt, der Bf. habe auch nach Abmeldung des Nebenwohnsitzes weiterhin in ***A-Ort***, ***Straße1*** und später in ***A-Ort***, ***Straße2***, mit seiner Lebensgefährtin ***R.*** in deren Eigentumswohnung in einer Lebensgemeinschaft gelebt. Er habe daher in Österreich einen Wohnsitz gehabt, der nach den Kriterien des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Österreich auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gebildet habe. Damit sei er weiter mit seinen liechtensteinischen Einkünften in Österreich steuerpflichtig.
4. Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2013 bis 2016 vom 2. Juni 2016, vom 16. Juni 2017 und vom 27. Februar 2018 und Einkommensteuervorauszahlungsbescheiden 2017 und 2018 vom 2. Juni 2017 und vom 14. Juli 2018 sowie mit den hier **angefochtenen Bescheiden** setzte das Finanzamt seinen Rechtsstandpunkt um. Mit letzteren setzte es für das Jahr 2017 Einkommensteuer in Höhe von 8.198,00 Euro, für das Jahr 2018 in Höhe von 3.997,00 Euro und für das 2019 Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 8.935,00 Euro fest.
5. In der gegen die angefochtenen Bescheide erhobenen **Beschwerden** führte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung zusammengefasst aus, er habe bereits im Vorverfahren betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 und Einkommensteuervorauszahlungen 2017 und 2018 dargelegt, dass er sich zwar wie bei Partnern üblich, wiederkehrend, insbesondere an Wochenenden zu Besuchszwecken bei seiner Partnerin in ***A-Ort2*** (Anm.: gemeint ist wohl ***A-Ort***) aufgehalten, dort aber über keine eigenen Wohnräumlichkeiten verfügt habe. Seit Beginn der Ermittlungen des Finanzamtes, jedenfalls aber seit 1. Jänner 2017, vermeide es der Bf. nach Möglichkeit, sich in ***A-Ort2*** aufzuhalten und sei dort nur mehr sporadisch anzutreffen. Wochentags halte er sich in seiner Wohnung in ***CH-Ort*** auf und auch die Wochenenden verbringe er zusammen mit seiner Partnerin vorwiegend in der Schweiz. Zudem habe Frau ***R.*** am 29.3.2018 einen schweren Schlaganfall erlitten,

aufgrund dessen sie bis 10. Mai 2018 stationär behandelt worden sei und sich anschließend im Krankenstand befunden habe. Im August habe sie sich nochmals für vier Wochen auf Rehabilitation in Schruns aufgehalten. Während dieser Zeit sei sie nicht in der Lage gewesen, ihren Haushalt selbst zu führen und sei sie auf die Hilfe Dritter angewiesen gewesen.

6. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24. September 2019 wies das Finanzamt Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2018 und Einkommensteuervorauszahlung 2019 als unbegründet ab und änderte den Einkommensteuerbescheid 2017 zu Ungunsten des Bf. ab, indem es die festgesetzte Einkommensteuer 2017 auf 13.047,00 Euro erhöhte. Die Verböserung bei der Einkommensteuer 2017 ergab sich daraus, dass das Finanzamt die im Erstbescheid noch auf die inländische Steuer angerechnete Schweizer Steuer nicht mehr von der Steuer abzog.

7. Am 17. Oktober 2019 stellte der Bf. den Antrag auf **Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

8. Über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2016 und die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2017 und 2018 hat das Bundesfinanzgericht bereits mit den Erkenntnissen RV/1100073/2022 und RV/1100101/2022 vom 18. Juli 2022 entschieden und die Beschwerden in der grundlegenden Frage der Steuerpflicht des Bf. abgewiesen.

9. In diesen Erkenntnissen führte das Bundesfinanzgericht u.a. aus (wörtlich):

*„Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger. Er lebt seit 1990 in Österreich, ist geschieden und hat keine Kinder. Er war vom 15. Mai 2002 bis 20. September 2012 in Österreich an der Adresse \"***A-Ort***, ***Straße1***, gemeinsam mit Frau ***R.*** - mit Hauptwohnsitz und vom 20. September 2012 bis 24. Jänner 2013 mit Nebenwohnsitz (ohne Neuankmeldung eines anderen österreichischen Hauptwohnsitzes) polizeilich gemeldet.*

****R.*** ist ebenfalls österreichische Staatsbürgerin, geschieden und Mutter von drei erwachsenen Kindern; sie ist in Österreich erwerbstätig (Volksschuldirektorin). Sie hat(te) ihren Hauptwohnsitz vom 29. April 2002 bis 15. Dezember 2014 in ihrer (in ihrem Alleineigentum stehenden) ca. 78 m² großen Wohnung in ***A-Ort***, ***Straße1***, und ab 15. Dezember 2014 in ihrer (ebenfalls in ihrem Alleineigentum stehenden; Kaufvertrag vom 1.8.2013) neuen (ca. 100 m² großen) Eigentumswohnung (mit zwei Tiefgaragenplätzen) in ***A-Ort***, ***Straße2*** (vgl. entsprechende Behördenanfragen aus dem Zentralen Melderegister).*

*Zum Einwand, wonach der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum in keiner Lebensgemeinschaft zu ***R.*** gestanden haben soll, ist Folgendes zu sagen:*

Unter einer Lebensgemeinschaft wird eine auf längere Dauer ausgerichtete, ihrem Wesen nach der Beziehung miteinander verheirateter Personen gleichkommende Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft verstanden, wobei eine solche Lebensgemeinschaft nicht in allen drei Merkmalen gegeben sein muss. So kann - abhängig von den Umständen des Einzelfalles - durchaus das eine oder andere Element weniger ausgeprägt sein oder sogar zur Gänze fehlen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 25 Tz 7).

*Den Bf. und Frau ***R.*** verbindet unbestrittenermaßen eine Geschlechtsgemeinschaft; außer Streit steht auch, dass sie über mehr als zehn Jahre hindurch gemeinsam die im Alleineigentum von Frau ***R.*** stehende Wohnung in ***A-Ort***, ***Straße-1***, bewohnt und einen gemeinsamen Haushalt geführt haben; es bot sich daher in diesen Jahren zweifelsfrei das Bild einer eheähnlichen Bindung. Dem Vorbringen, dass durch die polizeiliche Abmeldung des Bf. in Österreich die wesentlichen die Lebensgemeinschaft begründenden Kriterien weggefallen seien, ist zu entgegnen, dass einerseits - wie oben ausgeführt - für das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft nicht alle drei Merkmale gegeben bzw. derart stark ausgeprägt sein müssen. Andererseits sprach im konkreten Fall gerade die langjährige nach wie vor intakte partnerschaftliche Beziehung des Bf. zu Frau RD (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. zur Frage nach seiner Partnerin in der Niederschrift der Finanzpolizei vom 8.1.2016, wonach er seit 14 Jahren mit Frau ***R.*** „zusammen“ sei; Frau ***R.*** bestätigte in ihrer Befragung durch die Finanzpolizei am 9.12.2015 ebenfalls die "Beziehung" zum Bf.; etwaige Beziehungskrisen bzw. eine Zerrüttung der Beziehung wurden im Übrigen nicht behauptet), weiters der Umstand, dass der Bf. auch nach seiner polizeilichen Abmeldung in Österreich die beiden gegenständlichen Wohnungen in ***A-Ort*** (***Straße-1*** sowie ***Straße2***) regelmäßig (wöchentlich) bewohnt hat (siehe dazu weiter unten) und er - laut eigenen Angaben im Rahmen der Befragung durch die Finanzpolizei - die (endgültige) polizeiliche Abmeldung aus steuerlichen Gründen vorgenommen habe, dafür, dass im Streitzeitraum nach wie vor von einer aufrechten Lebensgemeinschaft zwischen dem Bf. und Frau ***R.*** auszugehen war.*

*Der Bf. verfügte über eine aufrechte (Dauer-)Aufenthaltsbewilligung (fünf Jahre gültig) in der Schweiz (siehe dazu die Wohnsitzbestätigung der Stadt ***CH-Ort*** SG vom 8.6.2017); er hatte unstrittig in den Streitjahren einen Wohnsitz in der Schweiz (längerfristiges Innehaben einer Schweizer Mietwohnung). Er mietete seit 1. September 2012 eine ca. 50 m² große 1-Zimmer-Wohnung in ***CH-Ort***, ***Straße3*** (mtl. 850,00 CHF inkl. Betriebskosten; siehe entsprechenden Mietvertrag vom 8.8.2012) und ab 1. Juni 2017 eine (neue) Wohnung in ***Bf1-Adr*** (1,5-Zimmer-Wohnung, mtl. 760,00 CHF inkl. Betriebskosten; siehe entsprechenden Mietvertrag vom 9.5.2017).*

Der Bf. hat damit seinen (unstrittig vorliegenden) Schweizer Wohnsitz und damit die längerfristige rechtliche sowie tatsächliche Verfügbarkeit einer Schweizer Wohnung, belegt.

Im Hinblick auf die Frage, ob und wie oft sich der Bf. in seiner Schweizer Wohnung bzw. in jener seiner Partnerin auch tatsächlich aufgehalten hat, war Folgendes zu sagen:

*Der Bf. bzw. seine steuerliche Vertretung hat im fortgesetzten Verfahren, im Konkreten in der Stellungnahme vom 30. Juni 2022, gerade auch unter Verweis auf den durchschnittlichen Wasserverbrauch pro Kopf in Österreich glaubhaft dargelegt, dass der Bf. in den Jahren 2013 bis 2015 einmal pro Woche seine Freundin ***R.*** „besucht“, einmal bei ihr übernachtet (dies sei jeweils entweder von Freitag auf Samstag oder von Sonntag auf Montag der Fall gewesen, niemals aber zweimal pro Woche) und sich die übrige Zeit an seinem Schweizer Wohnsitz aufgehalten hat. Angesichts der geringen Distanz der Schweizer Wohnung des Bf. zum Arbeitsort Vaduz sind diese Ausführungen durchaus nachvollziehbar und finden im Übrigen auch durch die Angaben seiner Partnerin im Rahmen ihrer finanzpolizeilichen Befragung am 9. Dezember 2015 Bestätigung, wonach der Bf. unter der Woche niemals hier gewesen, sondern immer nur am Wochenende gekommen sei. Auch die Angaben der von der Finanzpolizei einvernommenen (dem Bf. fremd gegenüberstehenden) Auskunftspersonen (Nachbarn) schließen im Übrigen nicht aus, dass sich der Bf. in den Streitjahren lediglich am Wochenende bei seiner Partnerin ***R.*** aufgehalten bzw. dort nur einmal pro Woche übernachtet hat (vgl. dazu die diesbezügliche finanzpolizeiliche Zusammenstellung ihrer Ermittlungen vom 20.1.2016). Der anonymen Anzeige kommt im Übrigen - wie vom Verwaltungsgerichtshof auch in seiner Entscheidung vom 8. März 2022, Ra 2020/15/0010, festgestellt wurde - keine relevante Beweiskraft zu.*

*Angesichts dessen, dass das gegenständliche Beweisthema bzw. die Sachverhaltselemente (Aufenthalt des Bf. in der Wohnung seiner Partnerin in X einmal pro Woche bzw. lediglich am Wochenende mit nur einer Übernachtung; Aufenthalt des Bf. an seinem Schweizer Wohnsitz in der übrigen Zeit), welche durch die in der Stellungnahme vom 30. Juni 2022 beantragten Beweismittel zu klären gewesen wären, nach Ansicht des Finanzgerichtes sohin als erwiesen gelten, war eine diesbezügliche Beweisaufnahme nicht mehr notwendig. Vollständigkeitshalber wird an dieser Stelle im Hinblick auf die für die Jahre 2013 bis 2015 betreffend die Schweizer Wohnung in der ***Straße4*** in ***CH-Ort*** beantragte Erhebung des Wasser- und Stromverbrauches darauf hingewiesen, dass der Bf. - wie oben dargelegt - erst ab 1. Juni 2017 ebendort wohnte.*

*Der Bf. war in den Streitjahren ganzjährig für die liechtensteinische Firma ***H.*** AG, 9490 Vaduz, tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er verfügte im Streitzeitraum (unstrittig) über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein.*

*Das Finanzgericht geht angesichts dieser Überlegungen davon aus, dass der Bf. und Frau ***R.*** in den Streitjahren im Wesentlichen unverändert eine von regelmäßiger (wöchentlicher) und damit immer wiederkehrender Präsenz geprägte und gelebte partnerschaftliche Beziehung unterhalten haben, aufgrund derer der Schluss zulässig ist, dass*

der Bf. (nach wie vor) die Möglichkeit der jederzeitigen und uneingeschränkten Benutzung der (jeweiligen) Eigentumswohnung von Frau ***R.*** für seinen Wohnbedarf hatte und die in Rede stehenden Wohnungen in ***A-Ort*** auch tatsächlich regelmäßig (wöchentlich) benutzt hat (das tatsächliche Benutzen von zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten spricht jedenfalls für das Vorliegen eines Wohnsitzes). Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es - gerade bei Vorliegen einer langjährigen intakten Partnerschaft und bei einem jahrelangen wöchentlichen Aufsuchen der bzw. Übernachten in der jeweiligen Wohnung der Lebensgefährtin - wenig wahrscheinlich, dass der Bf. - wie im Vorlageantrag behauptet wird - seine "Besuche" in der Wohnung mit Frau ***R.*** abzustimmen gehabt habe und er damit ohne "Schlüsselgewalt" nicht über die Wohnung von Frau ***R.*** frei verfügen habe können. Das diesbezügliche Vorbringen wird lediglich als Schutz- bzw. Zweckbehauptung gewertet. Bestätigung findet diese Einschätzung auch darin, dass der Bf. im Rahmen seiner Befragung durch die Finanzpolizei selbst angibt, dass er den Wohnsitz in ***A-Ort*** aus steuerlichen Gründen (gänzlich) abgemeldet habe. Wie die Abgabenbehörde in diesem Zusammenhang richtig ausführt, indiziert im Übrigen auch die Ummeldung in einen Nebenwohnsitz die tatsächliche Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes in ***A-Ort***.

Wenn das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass der Bf. im Streitzeitraum im Inland einen (abgeleiteten) Wohnsitz hatte, so kann der Abgabenbehörde nicht entgegengetreten werden. Der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit der unbeschränkten Steuerpflicht steht weder entgegen, dass der Bf. in den Streitjahren im Inland polizeilich nicht gemeldet war, noch, dass er im strittigen Zeitraum in der Schweiz über einen Wohnsitz verfügte und dort polizeilich gemeldet war. Auch war in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die Annahme eines Wohnsitzes nicht die ununterbrochene Benützung der Wohnung erfordert. Bloße Behauptungen sind im Übrigen nicht ausreichend, um davon ausgehen zu können, dass der Bf. im Streitzeitraum tatsächlich keinen Wohnsitz im Inland im Sinne von § 26 BAO gehabt hat.

Da sachverhaltsmäßig davon auszugehen war, dass der Bf. in den Streitjahren im Inland einen Wohnsitz hatte, war er folglich in Österreich unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig und verfügte damit über eine ständige Wohnstätte im Inland. In einem nächsten Schritt war (aufgrund des unstrittigen weiteren Wohnsitzes bzw. der weiteren ständigen Wohnstätte in der Schweiz) zu klären, wo sich im fraglichen Zeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. befunden hat (vgl. Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz)].

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 "ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet" zu berücksichtigen. Es ist somit die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz (Vermögenswerte), wirtschaftliche (örtlich gebundene Tätigkeiten, Einnahmequellen),

gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung im Gesamtbild der Lebensverhältnisse von Bedeutung. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen (zB engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Dies erfordert eine zusammenfassende Wertung; es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse (vgl. zB VwGH 23.3.1991, 90/13/0073; Beiser, ÖStZ 1989, Seiten 241 ff).

Die Umstände sind somit als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben erhöhte Bedeutung. Auch nach der Verwaltungspraxis kommt es in erster Linie auf die persönlichen Verhältnisse an. Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel nur geringere Bedeutung zu als den persönlichen (vgl. SWI 1997, Seite 381). Ihnen kommt nur eine Funktion zu, die Zwecken dient, welche über den eigentlichen Sinn des Lebens hinausgehen (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0054).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen kann allerdings nicht nur für kurze Zeit von einem Staat in den anderen verlagert werden. Denn es ist auch international weithin anerkannt, dass für die Beurteilung des Lebensmittelpunktes ein längerer Zeitraum als Beobachtungszeitraum herangezogen werden muss. Man muss sonach auch die Verhältnisse in den dem Besteuerungsjahr vorangehenden und nachfolgenden Jahren mitberücksichtigen (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 534).

Das Innehaben von persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist nur an objektiven Kriterien zu messen. Das zitierte Abkommen überlässt es nicht der Beurteilung des Steuerpflichtigen, welchen Wohnsitz er als den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bezeichnet, sondern stellt auf die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ab, deren Vorliegen nur anhand objektiv feststellbarer Umstände beurteilt werden kann. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich ausschließlich nach der Gesamtheit der objektiven, äußeren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen und nicht nach bloß erklärten Wünschen der Betroffenen.

Im konkreten Fall übte der Bf. seine Berufstätigkeit in Liechtenstein aus. Als wirtschaftliche Beziehung zur Schweiz ist daher lediglich die Anmeldung von Fahrzeugen in der Schweiz, die Versicherung in der Schweiz (Concordia) sowie die Entrichtung von Steuern in der Schweiz zu berücksichtigen; das Finanzgericht verkennt auch nicht, dass der Bf. insofern weitere wirtschaftliche Beziehungen in der Schweiz unterhalten hat, als er dort ab September 2012 eine Wohnung anmietete. Dass er noch andere wirtschaftliche Beziehungen in der Schweiz unterhalten hätte, bringt er nicht vor. Über ein allfälliges Vermögen in Österreich oder in der Schweiz ist dem Finanzgericht nichts bekannt. Der Bf. hat diesbezüglich keine Angaben gemacht.

Der Bf. unterhielt damit wohl die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz. Diesen sind aber in einer Gesamtbetrachtung kein ausschlaggebendes Gewicht beizumessen, zumal unzweifelhaft die gewichtigeren engeren persönlichen Beziehungen zu Österreich bestanden. Da im Inland - wie oben dargestellt - seine (österreichische) Lebensgefährtin als wesentliche Bezugsperson (mit persönlichem Umfeld, Eigentumswohnung, Arbeitsplatz in Österreich) gelebt hat bzw. nach wie vor lebt und diese langjährige Lebensgemeinschaft nach wie vor aufrecht ist, hat im Verhältnis zu seiner Lebensgefährtin jedenfalls eine enge (starke) persönliche Bindung in Österreich bestanden, während er nach der Aktenlage in der Schweiz keine derart engen persönlichen Beziehungen gehabt hat. Eine entsprechende Verlagerung seiner Lebensinteressen in die Schweiz war damit nicht erkennbar. Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. im Vorlageantrag zufolge erschöpften sich die persönlichen Beziehungen des Bf. in der Schweiz lediglich in Kontakten zu Wohnungsnachbarn [dazu sei im Übrigen erwähnt, dass der Bf. im Rahmen der Befragung durch die Finanzpolizei noch angegeben hat, dass er im Block (**CH-Ort**, **Straße3**) niemanden kenne] sowie in Kontakten beim Einkaufen, während die oben dargestellte aufrechte Lebensgemeinschaft, der erfahrungsgemäß langjährig (gemeinsam) aufgebaute inländische Freundes- bzw. Bekanntenkreis, die vorwiegend wohl in Österreich entfaltete private Freizeitgestaltung, die Betätigung im Männerchor X und die österreichische Staatsbürgerschaft den Bf. in intensivem Maße an Österreich binden. Dass der Bf. in den Streitjahren engere persönliche Beziehungen zu Österreich als zu der Schweiz hatte, wird angesichts dieser Umstände deutlich. Bestätigung findet diese Einschätzung auch in den Angaben des Bf. im Rahmen seiner Befragung durch die Finanzpolizei; auf die Frage nach seinen sozialen Anknüpfungspunkten im In- und Ausland gab er Folgendes an: "Ich bin lange Zeit in Österreich gewesen, wie Sie bereits wissen. Da habe ich immer noch den einen oder anderen sozialen Anknüpfungspunkt. Ich bin im Chor, beim Männerchor X, gewesen vor meinem Wegzug und bin immer noch dabei. Einmal pro Woche, immer Donnerstag, ist Probe dort. In der Schweiz habe ich so gesehen nichts. Abgesehen von ein paar Bekannten. Aber nicht so viel."

Die Wohnungsanmietung in der Schweiz scheint - wie seine Angaben bestätigen - weniger auf eine derartige persönliche oder wirtschaftliche Verwurzeltheit als auf den Umstand zurückzuführen zu sein, der österreichischen Besteuerung zu entgehen.

Nach Auffassung des Finanzgerichtes spricht ein derartiges Sachverhaltsbild nicht dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. von Österreich in die Schweiz verlagert hat, sondern in den Streitjahren weiterhin in Österreich befunden hat und blieb der Bf. damit auch weiterhin in Österreich ansässig (iSd Art. 4 DBA-Schweiz). Seine aus der nichtselbständigen Tätigkeit in Liechtenstein bezogenen Einkünfte durften daher gemäß Art. 15 DBA-Liechtenstein im Inland besteuert werden.

Selbst wenn die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein nicht zur Anwendung gelangen würde, weil der Bf. nicht täglich von **A-Ort** aus, sondern Großteils

von ***CH-Ort*** aus seinen Arbeitsort in Liechtenstein aufgesucht hätte, änderte sich dadurch nichts an der Steuerpflicht in Österreich. Diesfalls hätte zwar gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein Liechtenstein das Besteuerungsrecht über die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit; da gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung käme, führte das dazu, dass Österreich die in Liechtenstein bezahlte Steuer anrechnen würde (wie das Finanzamt richtig ausführt, weisen die vom Bf. vorgelegten, die Streitjahre betreffenden Lohnausweise keine in Liechtenstein bezahlte Steuer aus, welche angerechnet werden könnte).

Zur strittigen Anrechnung der geltend gemachten in der Schweiz entrichteten Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer ist zu sagen, dass eine solche Anrechnung nicht in Betracht kommt. Eine Anrechnung der in einem anderen Staat bezahlten Steuern auf die im Inland zu entrichtende Einkommensteuer ist nur möglich, soweit die zur Anwendung gelangenden Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Anrechnung vorsehen. Eine solche Anrechnung ist im Beschwerdefall nur nach dem DBA-Liechtenstein und nur für in Liechtenstein bezahlte Steuern möglich. Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die diesbezüglichen Feststellungen des Verwaltungsgerichtshofes in seiner Entscheidung vom 8. März 2022, Ra 2020/15/0010, verwiesen.“

10. In der am 10. November 2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung schilderte der Bf. Verlauf und Ausmaß der Erkrankung seiner Partnerin ***R.***. Sie habe im März 2018 eine Hirnblutung erlitten, sei monatelang auf der Intensivstation des Landeskrankenhauses Feldkirch und anschließend auf der neurologischen Abteilung des Landeskrankenhauses Rankweil gelegen und habe sich anschließend auf Rehabilitation in der Reha-Klinik in Schruns aufgehalten. Sie sei halbseitig gelähmt und habe seit 2021 eine 24-Stunden-Betreuung. Seit ihrer Erkrankung habe der Bf. nicht mehr bei ***R.*** übernachtet.

Im Übrigen blieb er bei seinem bisherigen Vorbringen, wonach er schon seit dem Jahr 2012 nur gelegentlich bei Frau ***R.*** übernachtet und keinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe.

Die Vertreter des Finanzamtes hielten die Ausführungen des Bf. betreffend die Erkrankung von Frau ***R.*** und die dadurch eingetretene Änderung im Zusammenleben des Bf. mit ihr für glaubwürdig. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der Bf. ab April 2018 keinen Wohnsitz mehr in Österreich gehabt habe. Im Jahr 2017 habe es aber keine Änderung gegenüber der Zeit davor gegeben, es sei daher auch für den Zeitraum von Jänner 2017 bis März 2018 davon auszugehen, dass der Bf. einen Wohnsitz bei Frau ***R.*** gehabt und sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich befunden habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

11. Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und lebte seit dem Jahr 1990 in Österreich. Er ist geschieden und hat keine Kinder. Vom 10. Mai 2002 bis zum 20.9.2012 war er in ***A-Ort***, ***Straße1***, mit Hauptwohnsitz und anschließend mit Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet. An dieser Adresse befand sich die Eigentumswohnung seiner Lebenspartnerin ***R.***.

12. Die 78m²-große Eigentumswohnung in ***A-Ort***, ***Straße1***, bewohnte ***R.*** vom 29.4.2002 bis zum 15.12.2014, danach zog sie in eine neue Eigentumswohnung mit 100m² in ***A-Ort***, ***Straße2***.

13. Im September 2012 mietete der Bf. in ***CH-Ort***, ***Straße3***, eine ca. 50m² große Mietwohnung um eine monatliche Miete in Höhe von CHF 850,00 inkl. Betriebskosten. Mit 1. Juni 2017 zog er in eine 1,5-Zimmer-Wohnung in ***Bf1-Adr***, für eine monatliche Miete in Höhe von CHF 750,00 um. In der Schweiz besaß der Bf. eine auf jeweils fünf Jahre beschränkte Aufenthaltsbewilligung.

14. In den Streitjahren und den Jahren davor war er bei der ***H.*** AG in Vaduz im Fürstentum Liechtenstein unselbständig beschäftigt.

15. Am 29. März 2018 erlitt die Lebensgefährtin des Bf. eine Hirnblutung. Aufgrund dieser schweren Erkrankung lag sie monatelang auf der Intensivstation des Landeskrankenhauses Feldkirch und auf der neurologischen Abteilung des Landeskrankenhauses Rankweil. Anschließend befand sie sich immer wieder zur Rehabilitation in der Rehaklinik Montafon in Schruns. Sie ist seitdem halbseitig gelähmt und nimmt seit 2021 eine 24-Stunden Pflege in Anspruch.

16. Der Bf. lebte mit ***R.*** in einer Lebensgemeinschaft. Bis zur Miete einer eigenen Wohnung in ***CH-Ort*** wohnte das Paar in einem gemeinsamen Haushalt in der Eigentumswohnung von ***R.***. Danach bis zu ihrer Erkrankung im März 2018 verbrachten sie zumindest die Wochenenden in der Eigentumswohnung der ***R.*** in ***A-Ort***, zuerst am ***Straße1***, dann in der ***Straße2***.

17. Mit der Erkrankung von ***R.*** im März 2018 änderte sich die Beziehung zwischen ihr und dem Bf. in der Weise, dass der Bf. nicht mehr in der Eigentumswohnung seiner Partnerin übernachtete.

2. Beweiswürdigung

18. Für diese Sachverhaltsfeststellungen folgt das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen den zum Sachverhalt getroffenen Feststellungen in den Erkenntnissen RV/1100073/2022 und RV/1100101/2022 vom 18. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 und Einkommensteuervorauszahlungen 2017 und 2018. Die Ausführung in der Beschwerde, ab 1.1.2017 habe sich der Bf. nicht mehr in der Wohnung der Bf. aufgehalten, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unglaubwürdig. Bis zur Erkrankung von Frau ***R.*** im März 2018 geht das Bundesfinanzgericht wie in den Vorjahren davon aus, dass der Bf. die Wochenenden bei seiner Lebensgefährtin in deren Eigentumswohnung verbracht und zumindest einmal wöchentlich dort übernachtet hat.

Mit der Erkrankung von ***R.*** ist aber ein Ereignis eingetreten, das in jenen Erkenntnissen noch nicht zu berücksichtigen war. Daher stellt sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt ab März 2018 anders dar als in der Zeit davor. Das Bundesfinanzgericht hält es nämlich für durchaus glaubhaft, dass sich mit der schweren Erkrankung von Frau ***R.*** das Zusammenleben zwischen ihr und dem Bf. grundlegend geändert hat und der Bf. wegen des krankheitsbedingten langen Spitalsaufenthalts und der nachfolgenden intensiven Betreuungsbedürftigkeit von Frau ***R.*** der Bf. nicht mehr in ihrer Wohnung übernachtet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung und Stattgabe)

Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht

19. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat gemäß § 26 Abs. 2 BAO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Unter einer Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten zu verstehen, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, somit ohne wesentlicher Änderung jederzeit zum Wohnen genützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 1 mit der dort zitierten hg. Rspr.) „Innehaben“ bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich

verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Als Rechtsgründe für die Innehabung gelten Eigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht oder familienrechtliche Ansprüche z.B. des Ehegatten. Die polizeiliche Ab- oder Anmeldung nach dem Meldegesetz hat für die Frage des Wohnsitzes hingegen lediglich Indizwirkung (vgl. Ritz, BAO6, § 20 Tz 5-7, mwN.)

20. Nach diesen Kriterien beurteilt hat der Bf. bis März 2018 eine Wohnung im Inland innegehabt. Für den Zeitraum vom 1. Jänner 2017 bis zum 29. März 2018 folgt das Bundesfinanzgericht der in den schon mehrfach zitierten Erkenntnissen RV/1100073/2022 und RV/1100101/2022 getroffenen rechtlichen Beurteilung zum Wohnsitz. Insbesondere schließt sich das Bundesfinanzgericht der dort getroffenen Einschätzung an, dass der Bf. sehr wohl eine Verfügungsmacht über die Eigentumswohnung seiner Partnerin gehabt hat. Für die Annahme des Wohnsitzes ist ausschließlich maßgeblich, dass der Bf. tatsächlich oder rechtlich über die Wohnung verfügen konnte, d.h. diese zu eigenen Wohnzwecken benützen konnte. Nicht entscheidend ist hingegen, ob der Bf. sich dauernd an diesem Wohnsitz aufgehalten hat oder nicht. Die Tatsache, dass die Eigentumswohnungen von ***R.*** zu eigenen Wohnzwecken des Bf. zur Verfügung standen und er diese Wohnstätten zumindest zeitweise auch tatsächlich dazu benutzt hat, ist für die Annahme eines Wohnsitzes im Inland ausreichend.

21. Anders verhält es sich für die Zeit nach der Erkrankung von ***R.***. Wie bereits zum Sachverhalt ausgeführt, kann ab diesem Einschnitt nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der Bf. die Eigentumswohnung unter Umständen innehatte, die auf eine Beibehaltung derselben zu eigenen Wohnzwecken schließen ließen. Die Innehabung der Wohnung war schließlich an das Zusammenleben mit ***R.*** geknüpft. Da durch die Erkrankung von Frau ***R.*** ein Zusammenleben in der vorherigen Weise nicht mehr möglich war, kann auch nicht mehr von einem Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO ausgegangen werden.

22. Somit hatte der Bf. bis einschließlich März 2018 einen Wohnsitz im Inland und war daher in dieser Zeit in Österreich mit seinen liechtensteinischen Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 a EStG 1988 steuerpflichtig. Für die Zeit danach liegt hingegen keine Steuerpflicht in Österreich mehr vor. Die weiteren Ausführungen beziehen sich daher auf die Zeit vom 1. Jänner 2017 bis zum 29. März 2018.

Steuerpflicht nach zwischenstaatlichem Steuerrecht

23. Da der Bf. seine Einkünfte aus einer Beschäftigung bei der ***H.*** AG in Liechtenstein bezogen hat und diese in der Schweiz versteuert wurden, ist zu prüfen, ob Österreich auch nach den mit der Schweiz und Liechtenstein abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht über diese Einkünfte hat.

24. Dazu ist, wie schon in den erwähnten Erkenntnissen RV/110073/2022 und RV/1100101/2022 dargelegt wurde, zu sagen, dass im Verhältnis zur Schweiz das Besteuerungsrecht über die liechtensteinischen Einkünfte des Bf. nach Artikel 15 Abs. 1 des zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen BGBl. 1975/64 (DBA-Schweiz) dem Ansässigkeitsstaat zukam, der Ansässigkeitsstaat aufgrund des Doppelwohnsitzes des Bf. in der Schweiz und in Österreich gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen zu ermitteln war und dieser sich aufgrund der intensiveren persönlichen Beziehungen des Bf. zu Österreich im Inland befand. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in den zitierten Erkenntnissen des BFG wird verwiesen.

25. Im Verhältnis zu Liechtenstein kommt nach dem mit dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-FL) das Besteuerungsrecht über die liechtensteinischen Einkünfte nach Artikel 15 Abs. 1 DBA-FL zwar Liechtenstein als Tätigkeitsort zu, nach Artikel 23 Abs. 2 DBA-FL darf Österreich aber als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuern und muss nur die in Liechtenstein auf diese Einkünfte erhobene Steuer anrechnen. Da der Bf. in Liechtenstein aber keine Steuer für seine Einkünfte entrichtet hatte, war auch keine Steuer anzurechnen. Auch in diesem Zusammenhang darf auf die Ausführungen in den Erkenntnissen RV/110073/2022 und RV/1100101/2022 verwiesen werden.

26. Im Ergebnis bedeutet das:

a. Die im Jahr 2017 erzielten Einkünfte des Bf. waren in Österreich steuerpflichtig. Eine Anrechnung der für diese Einkünfte bereits in der Schweiz abgeführten Steuer ist nicht möglich. Daher war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 im Umfang der Beschwerde vorentscheidung vom 24. September 2019 zu Ungunsten des Bf. abzuändern.

b. Im Jahr 2018 war der Bf. nur bis 29. März dieses Jahres steuerpflichtig, danach nicht mehr. Die vom Bf. für das Jahr 2018 erklärten und im Einkommensteuerbescheid auch tatsächlich angesetzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrugen 37.713,88 Euro. Daraus ergeben sich für die ersten drei Monate geschätzte Einkünfte in Höhe von 9.428,47 Euro. Gemäß § 33 Abs. 1 EStG beträgt die Einkommensteuer jährlich für die ersten 11.000 Euro 0%. Bei Einkünften von 9.428,47 Euro ergibt sich daher eine Einkommensteuer 2018 von 0,00 Euro.

c. Im Jahr 2019 bestand keine Steuerpflicht des Bf. in Österreich. Damit durfte auch kein Vorauszahlungsbescheid für dieses Jahr ergehen. Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

3.2. 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.

Mit diesem Erkenntnis ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verbunden. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. Dezember 2022