

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 2. Februar 2018 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erstattung der Einmalzahlung nach Art 14 Abs 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein), Steuernummer ***BF1StNr1***, nach mündlicher Verhandlung am 27. Juli 2023 im Beisein der Schriftführerin ***Sf***

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

II.

Die geleistete Einmalzahlung in Höhe von € 56.155,31 wird gem Art 14 Abs 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein) erstattet.

III.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Antrag vom 20. April 2017 begehrte die Erbin nach ihrem Vater die Rückerstattung der von einer liechtensteinischen Bank im Jahr 2014 überwiesenen Pauschalsteuer in Höhe von € 56.155,31. Ihr verstorbener Vater hätte seinen Lebensmittelpunkt und Hauptwohnsitz in der Schweiz gehabt, wo er „ohne Unterbruch“ seit dem Jahr [Jahr] gemeldet und wohnhaft gewesen sei und bis ins 69igste Lebensjahr gearbeitet habe. In Österreich habe der Vater einen Nebenwohnsitz gehabt und habe dort „gelegentlich ferienhalber“ gewohnt.

„Gemäß Steuerabkommen mit der Schweiz und Liechtenstein“ seien „unter gegebenen Umständen sämtliche Auflagen erfüllt, um die Pauschalsteuer zurückzufordern“.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 2. Feber 2018 ab und begründete dies zusammengefasst damit, dass der Vater mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet gewesen sei und sich nach weiteren Erhebungen keine Hinweise ergäben, dass in der Nutzung dieses Wohnsitzes seit dem Jahr [Jahr] eine bedeutende Änderung eingetreten sei. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Vaters zum maßgeblichen Stichtag (31. Dezember 2011) in Österreich gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht durch einen bevollmächtigten steuerlichen Vertreter Beschwerde erhoben und unter Verweis auf diverse Sachverhaltsdarstellungen die Ansicht vertreten, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Vaters zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht in Österreich befunden hätte.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. August 2018 als unbegründet ab und argumentierte mit der behördlichen Meldung als Hauptwohnsitz, dem Gas-, Strom- und Wasserverbrauch, der „Nichtbeanstandung“ im Rahmen der Vorkorrespondenz mit der liechtensteinischen Bank sowie der Staatsbürgerschaft.

Daraufhin beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte weitere Argumente vor, die gegen die Annahme des Finanzamtes sprechen würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist als Tochter Alleinerbin nach ihrem am [Sterbedatum] verstorbenen Vater.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2014 bescheinigte eine liechtensteinische Bank dem Vater der Beschwerdeführerin, dass für die Abrechnungsperiode 2003 bis 2013 ein Betrag von € 56.155,31 an „Einmalzahlung Abgeltungssteuer“ entsprechend dem Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein vom 29. Jänner 2013 abgeführt worden ist.

Der in [Staat] geborene Vater war österreichischer Staatsbürger und verfügte über eine Niederlassungsbewilligung für die Schweiz.

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass der Vater der Beschwerdeführerin in jungen Jahren in die Schweiz verzogen ist, dort seinen Wohnsitz nahm und dort seiner Berufstätigkeit nachgegangen ist. Den Wohnsitz in der Schweiz teilte er, was ebenfalls unbestritten ist, bis zu seinem Ableben über ca 30 Jahre mit seiner Lebensgefährtin. Dieser Wohnsitz wurde auch nach Fertigstellung des Hauses in Österreich nicht aufgegeben. Insgesamt verbrachte er ca $\frac{3}{4}$ seiner Lebenszeit in der Schweiz.

Der Vater der Beschwerdeführerin verfügte zum 31. Dezember 2011 über Wohnsitze in der Schweiz und in Österreich.

Der (letzte) Wohnsitz in der Schweiz bestand seit dem Jahr [Jahr], umfasste lt vorliegendem Mietvertrag zwei Zimmer mit Küche, eine Badeeinrichtung in der Küche sowie ein WC, und wurde dieser, wie oben bereits festgestellt, über ca 30 Jahre bis zum Ableben gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin genutzt und beibehalten. Der Vater der Beschwerdeführerin arbeitete bis zu seiner Pensionierung in der Schweiz. Danach bezog er Pensionseinkünfte aus der Schweiz.

Der Vater der Beschwerdeführerin errichtete in Österreich ein Einfamilienhaus, welches als Freizeitwohnsitz gewidmet war, mit 364 m² Wohnnutzfläche und meldete sich im Jahr [Jahr] unter der Adresse dieses Hauses mit Nebenwohnsitz an. Im Jahr [Jahr] änderte er diese Meldung in „Hauptwohnsitz“.

Dieses Haus benutzte er in unregelmäßigem und insbesondere in den letzten Jahren vor dem 31. Dezember 2011 in einem immer geringer werdenden, nur wenige Wochen betragenden Ausmaß.

Die Lebensgefährtin lehnte einen Umzug nach Österreich in das vom Vater der Beschwerdeführerin errichtete Haus ab und reiste selbst bei Aufenthalten des Vaters der Beschwerdeführerin in diesem Haus in einer Vielzahl der Fälle (nach den Zeugenaussagen in der Hälfte der Fälle) nicht mit aus der Schweiz an, sondern verblieb am gemeinsamen Wohnsitz in der Schweiz.

In den Jahren [Jahr] bis Ende 2011 (über andere Zeiträume liegen keine Beweismittel vor) nahm der Vater der Beschwerdeführerin regelmäßig ärztliche Leistungen in der Schweiz in Anspruch, wobei diese insbesondere in den Jahren [Jahr] und 2011 unter anderem auch mehrwöchige Behandlungen bzw stationäre Aufenthalte in Kliniken bzw Rehaeinrichtungen umfassten.

Die Tochter und nunmehrige Beschwerdeführerin lebte in der Schweiz gemeinsam mit ihrer Familie in einem Ort, der nur etwas mehr als 30 km vom Schweizer Wohnsitz des Vaters entfernt liegt. Mit ihr und ihrer Familie pflegte er enge familiäre Kontakte.

In unmittelbarer Nachbarschaft zum Wohnsitz des Vaters in Österreich lebt(e) seine Schwester und ein Neffe. Die sozialen Kontakte in der Gemeinde, in welcher das Haus errichtet wurde, waren nur geringfügig vorhanden und auch zur Schwester und ihrer Familie waren die sozialen Kontakte nicht besonders ausgeprägt.

Im Jahr [Jahr] wurde das Haus in Österreich vom Vater auf seine Tochter übertragen. Der Mietvertrag über die Wohnung in der Schweiz wurde erst nach dem Ableben des Vaters (im Jahr [Jahr]) von der Tochter gekündigt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf dem unstrittigen Inhalt des Verwaltungsaktes und den vorgeliegenden Beweismitteln.

Hinsichtlich der Benutzung des Wohnsitzes in Österreich durch den Vater der Beschwerdeführerin folgt das Gericht den Aussagen der unter Wahrheitspflicht vom Finanzamt vernommenen Zeugen, die in unmittelbarer Nachbarschaft leb(t)en. Auch wenn es sich bei einem der Zeugen um einen Verwandten der Beschwerdeführerin (und damit auch ihres Vaters) handelt, erweist sich seine Aussage als in den wesentlichen Punkten übereinstimmend mit der Aussage des fremden Zeugen. Überhaupt stehen die Aussagen der beiden Zeugen mit den sich aus den zahlreich durch die Beschwerdeführerin vorgelegten anderen Beweismitteln ableitbaren Umständen in völligem Einklang. Nach Ansicht des Gerichtes ist es auch nicht realitätsfern, dass unmittelbare Nachbarn beurteilen können, ob sich eine Person durchgehend oder zumindest regelmäßig in einem Haus befindet, selbst wenn ein persönlicher direkter Kontakt nicht besteht und die Anwesenheit während der Arbeitswoche durch eine Berufstätigkeit zeitlich eingeschränkt ist. In diesem Zusammenhang ist auch die Aussage hinsichtlich der Weigerung der Lebensgefährtin nach Österreich zu übersiedeln durchaus stimmig und glaubwürdig.

Das Finanzamt argumentiert im Wesentlichen, dass der Vater der Beschwerdeführerin am maßgeblichen Stichtag, dem 31. Dezember 2011,

- österreichischer Staatsbürger war,
- ein Eigenheim im Österreich errichtet hatte,
- an der Adresse des Eigenheimes (nach vorhergehender Meldung als „Nebenwohnsitz“) ab dem Jahr [Jahr] mit „Hauptwohnsitz“ gemeldet war und
- die Strom-, Gas- und Wasserabrechnungen keine wesentlichen Veränderungen der Benutzung seit dem Jahr [Jahr] auszeigen würden.

Darüber hinaus habe der Vater der Beschwerdeführerin sein 30-tägiges Einspruchsrecht nach

Art 8 Abs 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl III Nr 301/2013, gegen die Einmalzahlung nicht ausgeübt und wäre auf der Korrespondenz mit der liechtensteinischen Bank klar ersichtlich, dass diese von einer Ansässigkeit in Österreich ausgegangen sei.

Der Argumentation des Finanzamtes ist entgegenzuhalten:

- Staatsbürgerschaft:

Diese würde nur dann eine Rolle für die Beantwortung der Frage nach der Ansässigkeit spielen, wenn auf Grund des Art 4 Abs 2 lit a (und b) des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 64/1975 idgF, keine Festlegung möglich wäre.

- Errichtung Eigenheim und melderechtlicher Status:

Der Vater der Beschwerdeführerin hat im Jahr 1993 um eine Baubewilligung für ein Haus in Österreich angesucht und dieses in der Folge errichtet. Um die Jahrtausendwende ging der Vater der Beschwerdeführerin in Pension. Vom Jahr [Jahr] bis ins Jahr [Jahr] war er in diesem Haus dann auch mit „Nebenwohnsitz“ gemeldet, den „Hauptwohnsitz“ in der Schweiz behielt er bei. Daraus folgt, dass er auch nach seiner Pensionierung dieses Haus selbst offenbar nicht als den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen angesehen hat. Ebenfalls ersichtlich ist dieser Umstand aus der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Aufforderung zur Begleichung der Freizeitwohnsitzabgabe im Oktober [Jahr], in welcher noch ausdrücklich vom Bestehen eines Freizeitwohnsitzes in Österreich ausgegangen wird und auch eine entsprechende Widmung vorlag.

Nach Angabe der Beschwerdeführerin war die Vorschreibung der Freizeitwohnsitzabgabe auch der Grund dafür, dass im Jahr [Jahr] die Ummeldung auf „Hauptwohnsitz“ erfolgt ist. Diese Begründung ist auf Grund des zeitlichen Zusammenfallens von Vorschreibung und Ummeldung nicht unplausibel, auch wenn damit ein Meldevergehen begangen worden sein sollte. Ein klares und zweifelsfreies Indiz für eine Veränderung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich liegt in diesem Zusammenhang nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls nicht vor.

- Wasser- und Energieverbrauch:

Das Finanzamt führt dazu sowohl im bekämpften Bescheid, als auch in der Beschwerdeentscheidung aus, dass die Auswertung der Strom-, Gas- und Wasserrechnungen ergeben habe, dass auf Grund der Verbräuche keine Anhaltspunkte feststellbar wären, die auf eine bedeutende Änderung der Nutzung des Gebäudes seit [Jahr] hinweisen würden. Zudem wurde ein Vergleich mit den statistisch festgestellten durchschnittlichen Verbräuchen angesprochen.

Dazu ist festzuhalten, dass

- der Erdgasverbrauch in den Jahren [Jahr] und [Jahr] Höchststände erreichte, die in den Folgejahren bei Weitem nicht mehr erreicht wurden. So war zB im Jahr [Jahr] nur 29% des

Gasverbrauches aus dem Jahr [Jahr] zu verzeichnen und schwankten die Verbräuche stark (zB von [Jahr] auf [Jahr] minus 23,4%, von [Jahr] auf [Jahr] minus 54,16% und von [Jahr] auf [Jahr] plus 64,24%),

- der Stromverbrauch in den Jahren [Jahr] bis [Jahr] Höchststände erreichte, die in den Folgejahren bei Weitem nicht mehr erreicht wurden. So war zB im Jahr 2011 nur 49% des Stromverbrauches aus dem Jahr [Jahr] zu verzeichnen und schwankten die Verbräuche stark (zB von [Jahr] auf [Jahr] minus 21,86%, von [Jahr] auf [Jahr] minus 20,02% und von [Jahr] auf 2011 minus 7,31%),

- der Wasserverbrauch im Jahr [Jahr] einen Höchststand erreichte, der in den Folgejahren bei Weitem nicht mehr erreicht wurde. So war zB im Jahr 2011 nur 11% des Wasserverbrauches aus dem Jahr [Jahr] zu verzeichnen und schwankten die Verbräuche stark (zB von [Jahr] auf [Jahr] minus 38,05%, von [Jahr] auf [Jahr] minus 56,57% und von [Jahr] auf 2011 minus 65,05%).

Aus diesen Verbrauchsdaten ist ein Trend ablesbar, nämlich der, dass ab [Jahr] in zwei oder drei Jahren eine größere Nutzung des Hauses erfolgt ist, welche in den darauf folgenden Jahren deutlich erkennbar abgenommen hat. Berücksichtigt man zusätzlich die Größe des Gebäudes mit 364m² Wohnnutzfläche ergibt sich schlüssig, dass zum Schutz der Substanz auch in Zeiten, in welchen das Gebäude überhaupt nicht bewohnt wurde, eine Beheizung erforderlich ist, was zwangsläufig zu einem nicht unbeträchtlichen Gasverbrauch auch bei Leerstand führt. Wenn das Finanzamt nun Durchschnittswerte von 20.000 bis 35.000 kWh festgestellt hat, ist in Anbetracht der Größe des Objektes nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls von der oberen Grenze der Durchschnittswerte auszugehen, was auch den von der E-Control Austria veröffentlichten Werten für ein Einfamilienhaus mit 200 m² und einer Nutzung von ein bis zwei Personen (Stand [Jahr]) entspricht. Diese obere Grenze wurde in den Jahren [Jahr] und [Jahr] erreicht, in den Jahren ab [Jahr] lag der Verbrauch jedoch deutlich unter diesem Durchschnittswert, was ein klares Indiz dafür ist, dass eine durchgängige Nutzung nicht erfolgt ist.

Ähnliches gilt für den Stromverbrauch. Dieser entsprach im Jahr [Jahr] dem schätzungsweise errechneten Verbrauch für ein Einfamilienhaus mit 364 m², welches von zwei Personen bewohnt wird mit zehn Elektrogeräten (Berechnungsmethode siehe <https://durchblicker.at/stromverbrauch>). Danach sank der Verbrauch stark ab.

In Anbetracht dessen und des Umstandes, dass im Haus der Betrieb einer Entfeuchtungsanlage notwendig war, weil das Gelände, auf welchem das Haus errichtet wurde, auf Grund seiner – wie der Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung darlegte – geologischen Beschaffenheit zum regelmäßigen Durchfeuchten der Keller führte, liegen somit auch hinsichtlich des Stromverbrauches klare Indizien für eine nicht durchgängige Nutzung des Hauses vor.

An deutlichsten ergibt sich der Umstand der nicht durchgängigen Nutzung aus dem Wasserverbrauch, welcher sich nach dem Höchststand im Jahr [Jahr] tendenziell stark verringerte und im Jahr 2011 nur mehr etwas mehr als ein Zehntel des Verbrauches betrug.

In Anbetracht des Umstandes, dass der Verbrauch sowohl von Heizmitteln als auch von Strom selbst bei Leerstand vielfach unvermeidbar ist, geben die Wasserverbrauchsanteile ein sehr klares Bild, ob ein Gebäude tatsächlich ständig bzw durchgehend bewohnt wird. Der – auch in Anbetracht der Bewässerungsnotwendigkeit der Außenanlage - äußerst geringe Wasserverbrauch spricht klar gegen eine ständige durchgehende Nutzung des Gebäudes. Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang auch noch den Umstand, dass zwar die Lebensgefährtin des Vaters ihn bei seinen Aufenthalten in Österreich nicht überwiegend begleitet hat, er aber seit dem Jahr [Jahr] auf Grund seiner gesundheitlichen Einschränkungen nur nach Österreich reisen konnte, wenn ihn ein Familienmitglied (Tochter oder deren Kinder) chauffierte, welches sich dann allenfalls ebenso vorübergehend im Haus in Österreich aufgehalten hat bzw die Tochter (=Beschwerdeführerin) samt Familie und Freunden das Haus in Österreich ebenfalls für vorübergehende (Ferien-)Aufenthalte nutzte, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht zweifelsfrei, dass zumindest seit dem Jahr [Jahr] aus den Verbrauchswerten keine durchgängige und jährlich überwiegende Benutzung des Hauses abgeleitet werden kann. Insbesondere eine umfangreiche Nutzung durch den Vater der Beschwerdeführerin, und nur diese wäre für den vorliegenden Fall relevant, ergibt sich dadurch keinesfalls.

Nach der glaubwürdigen Aussage des Cousins der Beschwerdeführerin wurde das Haus während der Leerstände von einer Frau aus einem Nachbardorf betreut, welche den Vater auch gelegentlich aus der Schweiz nach Österreich chauffierte. Dass diese Betreuung nicht von der Schwester bzw dem Neffen des Vaters, welche in unmittelbarer Nachbarschaft zum Haus leb(t)en, durchgeführt wurde (der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin spricht in der mündlichen Verhandlung von einem bestehenden „Misstrauen“), deutet auf eine nicht allzu enge familiäre Bindung zu diesen Personen hin, was durch den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung auch neuerlich bestätigt wurde. Aus der erwähnten Aussage ergibt sich auch, dass sonstige soziale Kontakte in der österreichischen Gemeinde nicht sehr ausgeprägt waren.

Das Ausmaß der engen persönlichen Verbundenheit mit der Schweiz ergibt sich hingegen weiters klar aus der langen Aufenthaltsdauer ($\frac{3}{4}$ des Lebens wurde der Wohnsitz in der Schweiz beibehalten und benutzt), der Tatsache, dass die notwendig gewordenen ärztlichen und Betreuungsmaßnahmen sämtlich in der Schweiz durchgeführt wurden und letztlich vom Vater bereits im Jahr [Jahr] (bestätigt sodann im Jahr 2015) auch der Wille kundgetan wurde, in der Schweiz beerdigt zu werden. Dass in der „Vereinbarung über Bestattungswünsche“ als „Heimatort“ der Buchstabe „A“ angegeben wurde, was auf Österreich hindeutet, ändert einerseits nichts an der Ableitung hinsichtlich der persönlichen Verbundenheit zu seinem langjährigen Schweizer Wohnort (der im Übrigen auch in der Vereinbarung und in der Bestätigung klar als aktueller Wohnort bezeichnet wird) und stellt der Buchstabe „A“ gerade keine Bezeichnung eines Ortes dar, könnte somit auch Ausdruck des Umstandes sein, dass der

Vater der Beschwerdeführerin den Begriff „Heimatort“ mit der Staatsbürgerschaft verbunden hat.

Letztlich ist für das Bundesfinanzgericht nicht mehr klärbar, weshalb der Vater der Beschwerdeführerin bei der Liechtensteinischen Bank die österreichische Adresse angegeben und von seinem 30-tägigen Einspruchsrecht nicht (rechtzeitig) Gebrauch gemacht hat. Eine Erklärung könnte sein, dass er sich der komplexen Rechtslage, die eine Zusammenführung von Normen dreier Staaten erfordert, nicht bewusst gewesen ist oder ihn seine beginnenden bzw fortschreitenden Erkrankungen seine Prioritäten anders setzen ließen. Im Ergebnis ist es aber nicht entscheidend, aus welchen Gründen der Vater der Beschwerdeführerin hier nicht anders reagierte, weil die Frage, an welchem Ort/in welchem Staat der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, eine Rechtsfrage darstellt, die nach objektiven Kriterien zu lösen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Nach den Bestimmungen des Art 8 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl III Nr 301/2013, erfolgt unter bestimmten Voraussetzungen eine Nachversteuerung von bei liechtensteinischen Zahlstellen verbuchten oder verwalteten Vermögenswerten einer betroffenen Person durch Einmalzahlung mit Abgeltungswirkung. Der abkommenskonform errechnete Betrag von der liechtensteinischen Zahlstelle abgezogen und über die zuständige liechtensteinische Behörde an die zuständige österreichische Behörde weitergeleitet.

Gemäß Art 14 Abs 3 des in Rede stehenden Abkommens hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist.

Eine Einmalzahlung erfolgt(e) dann ohne rechtlichen Grund, wenn die im Abkommen geregelten Voraussetzungen für ihre Erhebung nicht vorliegen (vgl die Erläut zur RV 2151 BlgNR 24. GP, 15, wonach von einer Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund auszugehen ist, wenn die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig gewesen ist). Dazu führt das Bundesministerium für Finanzen (vgl BMF-010221/0566-VI/8/2014 vom 5. September 2014) aus, dass unter dem Begriff „ohne rechtlichen Grund“ auch ein Fall zu verstehen ist, wenn Österreich an den in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können.

Nach den liechtensteinischen Materialien zum Steuerabkommen ist die Einmalzahlung beispielsweise dann „zu Unrecht“ erhoben worden, wenn die betroffene Person fälschlicherweise in den Unterlagen der Bank als in Österreich ansässig aufgeführt ist (s Bericht

und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein Nr 40/2013, Seite 42).

Somit ist, wie auch das Finanzamt unter Verweis auf Art 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 64/1975 idgF, ausführt, zu prüfen, ob der Vater der Beschwerdeführerin zum maßgeblichen Stichtag, dem 31. Dezember 2011, tatsächlich in Österreich ansässig war. Dazu ist festzuhalten, dass nach Art 4 Abs 2

- lit a eine Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, als in dem Vertragsstaat ansässig gilt, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen),
- lit b: Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat,
- lit c: Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt und
- lit d: Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Artikel 25 des Abkommens.

Im Beschluss VwGH 15.3.2023, Ra 2022/15/0067, Rz 17ff, hat der Gerichtshof zu dieser Thematik ausgeführt:

„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 persönlichen Beziehungen 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 Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl zu alldem VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117, mwN). Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner

Lebensinteressen hat, ist im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist im Allgemeinen - wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde - nicht revisibel (vgl. VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014, mwN).“

Im bereits erwähnten Erkenntnis VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117, sprach der Gerichtshof auch aus, dass wenn eine Person in einem Staat eine Wohnstätte begründet, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, 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 kann, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat.

Zu Relevanz des Bestehens einer Lebensgemeinschaft siehe BFG 12.12.2022, RV/1100415/2019, und die dort angeführten Judikatur- und Literaturstellen.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich

- des Zuzuges in die Schweiz in jungen Jahren (ca $\frac{3}{4}$ seiner Lebenszeit in der Schweiz),
- der dortigen Wohnsitznahme und langjährigen Berufstätigkeit verbunden mit dem Leben dort über die letzten ca 30 Jahre (bis zu seinem Ableben) gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin,
- der Nichtaufgabe des Schweizer Wohnsitzes auch nach Fertigstellung des Hauses in Österreich und
- der Akzeptierung des Wunsches der Lebensgefährtin keinen Umzug nach Österreich in das dort errichtete Haus zu wollen und selbst bei Aufenthalten des Vaters der Beschwerdeführerin in diesem Haus in einer Vielzahl der Fälle (nach den Zeugenaussagen in der Hälfte der Fälle) nicht mit aus der Schweiz anzureisen, sondern am gemeinsamen Wohnsitz in der Schweiz zu verbleiben, was den besonderen Stellenwert der in der Schweiz verankerten Lebensgefährtin im Leben des Vaters der Beschwerdeführerin aufzeigt, sowie
- des Umstandes, dass sämtliche ärztlichen Behandlungen und Betreuungen in der Schweiz stattgefunden haben und die Aufenthalte in Österreich im Laufe der Jahre (ab [Jahr]) ständig abgenommen und sich letztlich auf nur mehr wenige Wochen im Jahr beschränkt haben, zeigen ein bereits klares Bild hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen.

Weiters ergibt sich aus dem vorliegenden Sachverhalt, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Familie (Ehegatte und Kinder) in der Schweiz in einem nur ca 30 Fahrminuten vom (damaligen) Wohnsitz ihres Vaters entfernten Ort lebte und in ständigem Kontakt zum Vater stand, während in unmittelbarer Nähe zum Wohnsitz in Österreich zwar eine Schwester lebte, der Kontakt mit dieser aber nicht besonders eng gewesen ist.

Die wirtschaftlichen Grundlagen hat der Vater der Beschwerdeführerin durch (langjährige) Ausübung einer beruflichen Tätigkeit in der Schweiz erarbeitet und stammt auch der Ruhebezug aus der Schweiz. Der Umstand, dass das in Österreich errichtete Haus ein in

Österreich gelegenes Vermögen darstellt, tritt für die Beurteilung in den Hintergrund, da es vielfach vorkommt, dass vermögendere Personen sich in einem anderen Staat einen (weiteren) Wohnsitz errichten.

Daraus folgt, dass der Vater der Beschwerdeführerin über Jahrzehnte und auch zum Stichtag 31. Dezember 2011 enge soziale und wirtschaftliche Beziehungen im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung zur Schweiz unterhielt und sich auch zeitlich (allenfalls ausgenommen in den Jahren [Jahr] bis [Jahr]) absolut überwiegend in der Schweiz aufgehalten.

Demgegenüber steht im Wesentlichen, dass sich ein (nicht unbeträchtlicher) Teil seines Vermögens (in Form des Hauses) in Österreich befunden hat. Besondere soziale Kontakte sind nicht feststellbar und werden solche seitens des Finanzamtes auch gar nicht behauptet.

Hinsichtlich des Aufenthaltes lässt sich aus den vom Finanzamt angeführten Argumenten im Zusammenhang mit den Verbrauchszahlen bereits dem Grunde nach nichts Konkretes feststellen, da auch andere Personen als der Vater der Beschwerdeführerin das Haus benutzt haben bzw auch bei Leerstand wegen der Notwendigkeit der Entfeuchtung bzw des Frostschutzes Verbräuche zu verzeichnen sind.

Persönliche Wunschvorstellungen (wie zB der Wunsch, im Haus in Österreich die Pension zu verbringen, was der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung angesprochen hat), welche letztlich aus den oben dargestellten Gründen nicht umgesetzt worden sind, oder persönliche Entscheidungen (wie zB der nicht vorgenommene Widerspruch gegen die Einmalzahlung oder die behördliche Ummeldung von „Nebenwohnsitz“ in „Hauptwohnsitz“), welche ihre Ursache auch in ganz anderen Überlegungen oder Fehleinschätzungen der Rechtslage haben können, spielen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, welches in der Festlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen eine objektiv zu beurteilende Rechtsfrage sieht, keine entscheidende Rolle.

Somit steht fest, dass auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes auf einen längeren Zeitraum bezogen die absolut überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz bestanden haben und damit bereits nach Art 4 Abs 2 lit a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 64/1975 idgF, die Ansässigkeit des Vaters der Beschwerdeführerin in den Jahren vor dem Stichtag, am Stichtag selbst und auch noch in den Jahren bis zu seinem Ableben in der Schweiz gegeben war.

Auch wenn im vorliegenden Fall bereits eine Zuordnung nach Art 4 Abs 2 lit a des in Rede stehenden Abkommens zweifelsfrei erfolgen kann, darf noch darauf verwiesen werden, dass auch nach Art 4 Abs 2 lit b des Abkommens, welches heranzuziehen wäre, wenn nach lit a keine Zuordnung möglich wäre, von einer Ansässigkeit in der Schweiz auszugehen wäre, da der Vater der Beschwerdeführerin seinen ständigen Aufenthalt in der Schweiz hatte. In diesem Zusammenhang führt der Vertreter der belangten Behörde im Rahmen der mündlichen Verhandlung aus, dass krankheitsbedingte Aufenthalte in Krankenanstalten bzw

Rehabilitationseinrichtungen in der Schweiz nicht „freiwillig“ erfolgt wären. Dazu ist auf *Ritz*, BAO⁶, § 26 Tz 14, und die dort angeführte Judikatur zu verweisen, nach welcher die Freiwilligkeit keine Voraussetzung für die Begründung eines gewöhnlichen (ständigen) Aufenthaltes darstellt.

Letztlich ist dem Vertreter des Finanzamtes hinsichtlich des in der mündlichen Verhandlung geäußerten Argumentes, es handle sich im gegenständlichen Fall um ein Antragsverfahren verbunden mit einem Auslandssachverhalt und aus diesem Grund träfe die Antragstellerin eine erhöhte Beweismittelsicherungspflicht, dem Grunde nach rechtzugeben. Im vorliegenden Fall liegen jedoch umfangreiche Beweismittel (die von der Beschwerdeführerin vorgelegten zahlreichen Unterlagen, Zeugenaussagen) vor, die in der Gesamtwürdigung ein klares Bild vermitteln, aus welchem der wahre wirtschaftliche Gehalt klar feststellbar ist.

Daraus folgt, dass Österreich am relevanten Stichtag, aber auch davor und danach, kein Besteuerungsrecht an den in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten hätte ausüben können, die Einmalzahlung daher zu Unrecht an die österreichische Finanzverwaltung abgeführt wurde und ein Anspruch auf Erstattung nach Art 14 Abs 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl III Nr 301/2013, besteht.

Der Beschwerde der Beschwerdeführerin, welche als Gesamtrechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Vaters zur Antragstellung berechtigt war, war daher Folge zu geben.

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.

Das Bundesfinanzgericht hat in Einklang mit der oben zitierten Rechtsprechung in freier Beweiswürdigung die Ansässigkeit (Mittelpunkt der Lebensinteressen) im vorliegenden Einzelfall festgestellt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher gegenständlich nicht zu lösen.

Innsbruck, am 28. Juli 2023