

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 20. Juli 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2015, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt setzte mit **Bescheid** vom **20.7.2017** die Einkommensteuer (im Folgenden ESt) für das Jahr 2015 fest, wobei sie Einkünfte der Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) ohne inländischen Steuerabzug iHv 54.301,22 Euro der österreichischen ESt-Besteuerung unterzog. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass die am 30.12.2015 am Bankkonto der Bf gutgeschriebene Abfindungszahlung der Personalvorsorgestiftung der ***1*** Versicherungen AG (im Folgenden AG) iHv 58.648,05 CHF = 54.301,22 Euro der österreichischen ESt unterliege und nach Art 21 des Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-Österreich (im Folgenden DBA) im Ansässigkeitsstaat Österreich zu besteuern sei.

Dagegen erhob die Bf mit Schriftsatz vom **16.8.2017** **Beschwerde** und begründete diese damit, dass Art 4 DBA die in Art 21 leg cit angesprochene Ansässigkeit an den Wohnsitz oder an den Mittelpunkt der Lebensinteressen knüpfe. Die Bf habe ihren Wohnsitz bis Jänner 2016 in der

Schweiz gehabt. Aus diesem Titel könne Österreich kein Besteuerungsrecht für die am 30.12.2015 zugeflossenen Einkünfte zukommen. Gegen Ende Dezember 2015 sei mit der Übersiedelung nach Österreich begonnen und im Jänner 2016 sei diese vollständig abgeschlossen worden (Wegfall Wohnsitz in der Schweiz). Die Bf habe von 1.4.1996 bis einschließlich 31.12.2015 einen Hauptwohnsitz in der Gemeinde ***6*** in der Schweiz gehabt. Aufgrund des bevorstehenden Umzuges habe die Bf mit 17.12.2015 einen zweiten Hauptwohnsitz in der Gemeinde ***7*** in Österreich angemeldet. Demnach könnten für den Zeitraum 17.12.2015 bis 31.12.2015 zwei parallele Hauptwohnsitze vorgelegen haben. Sodann müsste auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abgestellt werden. Sowohl die engeren persönlichen als auch wirtschaftlichen Beziehungen – die Bf sei bis einschließlich 31.12.2015 in der Schweiz beschäftigt gewesen – habe sie während des gesamten Streitjahres 2015 in der Schweiz gehabt. Demnach sei auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gelegen.

Da Österreich kein Besteuerungsrecht an den betroffenen Einkünften habe, werde die Aufhebung des Bescheides begehrt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **5.9.2018** wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und führte dazu aus, dass gem Art 18 DBA allfällige Pensionsbezüge (Schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung – AHV, Firmenpension aus der ***1*** Personalvorsorgestiftung; Eigenvorsorge) ab Zuzug in Österreich nur im Ansässigkeitsstaat Österreich (unbeschränkte Steuerpflicht gem § 1 EStG) besteuert werden dürften. Die in der Schweiz einbehaltenen Steuern seien in der Schweiz zu erstatten, da bei Pensionen keine Anrechnung erfolge. Für Einmalzahlungen aus dem sog Freizügigkeitskonto (Freizügigkeitsleistung bzw Austrittsleistung) gelte hinsichtlich der Steuerpflicht im nunmehrigen Ansässigkeitsstaat Österreich die Maßgeblichkeit des Zeitpunktes des Zahlungsflusses, also der Überweisung. Der sich laut der Austrittsabrechnung der AG per 31.12.2015 ergebende Überweisungsbetrag von 58.648,05 CHF sei der Bf laut vorliegendem Bankauszug mit 30.12.2015 gutgeschrieben worden. Diese Einmalzahlung sei im Jahr des Zuflusses zu besteuern, wobei die Auszahlung erst dann erfolge, wenn eine behördliche Abmeldung in der Schweiz erfolgt sei und eine Anmeldung in Österreich als Ansässigkeitsstaat vorliege. Eine Barauszahlung der Austrittsleistung sei nur beim Austritt aus der Pensionskasse möglich und könne ein Versicherter die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn er die Schweiz endgültig verlasse. Da sohin der Zufluss der Austrittsleistung aus der AHV nachweislich im Jahre 2015 erfolgt und zudem mit 17.12.2015 der Hauptwohnsitz in Österreich begründet worden sei, sei das Beschwerdebegehren um Aufhebung des ESt-Bescheides 2015 als unbegründet abzuweisen.

Am **11.10.2018** stellte die Bf einen **Vorlageantrag** und brachte darin ergänzend zur Beschwerde vor, dass die belangte Behörde „*die Gesetzeshierarchie und die Auslegung des betroffenen*“ DBA, va Art 4 verkannt habe. Eine Einmalzahlung aus dem Schweizer Freizügigkeitskonto vor Pensionsantritt sei nach Art 5 chFZG ua nur dann möglich, wenn die Versicherte die Schweiz endgültig verlasse. In der Literatur sei man sich einig, dass der Nachweis eines zukünftigen, zeitlich nahegelegerten Wegzuges ins Ausland ausreiche, um dieser Voraussetzung zu entsprechen. Bei der Einmalzahlung des überobligatorischen Teils aus dem Schweizer Freizügigkeitskonto könne es sich ua abhängig vom Alter der Empfängerin um eine Pensionsabfindung oder eine Abgeltung einer Pensionsanwartschaft handeln. Solche Einkünfte iSd DBA seien unter Art 21 zu subsumieren und im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Dies stehe in dem hier vorliegenden Fall außer Streit. Das im Eigentum stehende Haus in der Schweiz, in dem die Bf gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten *****2***** (die Bf ist mit diesem seit tt.mm.2021 verheiratet, im Folgenden: Ehemann/Gatte) gewohnt habe, sei im 2. Quartal 2016 verkauft worden. Sämtliche familiäre Verbindungen, im speziellen die Kinder des Ehemannes hätten in örtlicher Nähe zum damaligen Wohnsitz in der Schweiz gewohnt bzw wohnten immer noch dort. Für den Zeitraum von 17.12.2015 bis einschließlich 31.12.2015 hätten zwei Hauptwohnsitze – einer in der Schweiz und einer in Österreich – bestanden. Die Übersiedelung von der Schweiz nach Österreich sei im Zeitraum von 17.12.2015 bis Februar 2016 mit Unterbrechungen erfolgt. So habe sie etwa Weihnachten 2015 mit der Familie bzw mit Freunden in der Schweiz verbracht und habe auch der Verkauf der Liegenschaft in der Schweiz eine fallweise Anwesenheit in der Schweiz notwendig gemacht. Die tatsächliche gänzliche Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich sei erst im ersten Quartal 2016 erfolgt. ISt Art 4 Abs 1 DBA wäre die Bf wohl in beiden Staaten ansässig gewesen, da in beiden Staaten für den Zeitraum von 17.12.2015 bis 31.12.2015 eine unbeschränkte Steuerpflicht argumentierbar wäre. Dementsprechend müsse Art 4 Abs 2 DBA herangezogen und auf die nächsten in Abs 2 leg cit angeführten Kriterien eingegangen werden. Die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (zusammengefasst der Mittelpunkt der Lebensinteressen) habe die Bf im Zeitraum von 17.12.2015 bis einschließlich 31.12.2015 in der Schweiz gehabt, weil sie beinahe 20 Jahre dort gelebt und gearbeitet hätte und zusätzlich in Kärnten keine Familie habe. Die Bf stamme ursprünglich aus Vorarlberg. Die Intention einer zukünftigen Verlagerung des Wohnsitzes könne dem nichts entgegensetzen. Selbst wenn nach Art 4 Abs 2 DBA Österreich für den Zeitraum von 17.12.2015 bis einschließlich 31.12.2015 die Ansässigkeit zugesprochen werden könnte, regle Art 4 Abs 3 leg cit den Zeitpunkt eines möglichen Wechsels der Ansässigkeit zwischen den Vertragsstaaten. So könne bei Verlagerung der Ansässigkeit (Wohnsitzwechsel) die Steuerpflicht im Wegzugsstaat nur am Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen werde, enden und dementsprechend das Besteuerungsrecht im Zuzugsstaat erst mit Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats beginnen. Dies bedeute, dass nach Art 4 Abs 3 DBA das Besteuerungsrecht Österreichs frühestens am 1.1.2016 beginnen könne, weswegen das Besteuerungsrecht der am

30.12.2015 zugeflossenen Einmalzahlung aus dem Schweizer Freizügigkeitskonto ausschließlich der Schweiz zugesprochen werden könne.

Mit **Vorlagebericht** vom **12.9.2019** legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (im Folgenden BFG) zur Entscheidung vor. Es brachte zusätzlich zur Begründung im Erstbescheid und in der Beschwerdeentscheidung vor, dass es für die Annahme eines Wohnsitzes iSd § 26 Abs 1 BAO nicht erforderlich sei, dass die Wohnung tatsächlich ununterbrochen benützt werde (Verweis auf VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Es reiche vielmehr aus, wenn eine Wohnung jährlich mehrere Wochen in Benutzung genommen werde (Verweis auf VwGH 20.6.1990, 89/16/0020). Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt sei für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten bestehe, die zum Wohnen geeignet seien. Bleibe eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, werde sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, sei davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden sei (Verweis auf UFS 13.01.2010, RV/3650-W/09). Die ggst Einmalzahlung aus dem Schweizer Freizügigkeitskonto sei nach Art 21 „Andere Einkünfte“ DBA im Ansässigkeitsstaat Österreich zu besteuern und zwar im Jahr des Zuflusses, wobei die Auszahlung erst dann erfolge, wenn eine behördliche Abmeldung in der Schweiz erfolgt sei und eine Wohnsitzmeldung in Österreich als Ansässigkeitsstaat vorliege. Bei definitiver Ausreise aus der Schweiz sei der Pensionskasse eine Abmeldebestätigung der (Schweizer) Wohnsitzgemeinde zu übermitteln. Zur Frage der Ansässigkeit führte das Finanzamt Folgendes aus: Aufgrund der Aktenlage sei die Bf im Zeitraum vom 17.12.2015 bis 31.12.2015 sowohl in der Schweiz als auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Die Ansässigkeit sei ein Begriff aus dem zwischenstaatlichen Steuerrecht. Eine natürliche Person gelte als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfüge. Verfüge die Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gelte sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Entscheidend sei letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere sei (Verweis auf VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193). Art 4 Abs 1 DBA stelle für die Beurteilung der Ansässigkeit natürlicher Personen darauf ab, ob die Person *„aufgrund ihres Wohnsitzes ... oder eines anderen ähnlichen Merkmales“* im innerstaatlichen Recht steuerpflichtig sei. Die Ansässigkeit nach DBA-Recht stütze sich demnach auf steuerpflichtbegründende Merkmale des innerstaatlichen Rechts. Diese Anknüpfung an das innerstaatliche Recht könne in der Folge aber auch dazu führen, dass eine Person in zwei Staaten die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht erfülle, mithin „doppelt ansässig“ iSd DBA sei. Es werde iSd des Merkmals der ständigen Wohnstätte (Art 4 Abs 2 DBA) häufig genügen, um den Konflikt zu lösen, zB wenn die natürliche Person in einem Vertragsstaat über eine ständige Wohnstätte verfügt und sich im anderen Vertragsstaat lediglich für eine gewisse Dauer aufgehalten habe. Schon die Verwendung des Begriffes „ständige Wohnstätte“ im Gegensatz zu „Wohnsitz“ in Art

4 Abs 1 DBA lasse auf das Bestehen einer engen Bindung der Person an die Wohngelegenheit schließen. Dies bedeute im Wesentlichen, dass bei Vorliegen von doppelter Ansässigkeit der „stärkere Wohnsitz“ festgestellt werden müsse. Eine „Wohnstätte“ sei ein besonders „qualifizierter Wohnsitz“. Für die Beurteilung des Bestehens, der Bindungen zu einem Wohnsitz seien die persönlichen, wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und emotionalen Beziehungen der Person zu diesem ausschlaggebend. Bei der Wohnstätte handle es sich also um jenen Wohnsitz, an dem die Person mit ihrer Familie lebe oder zu dem sie sonst enge persönliche Beziehungen unterhalte. Derjenige nach innerstaatlichem Recht begründete Wohnsitz werde zur ständigen Wohnstätte, an dem die Person „mehr“ zu Hause sei. Jede ständige Wohnstätte sei somit zugleich ein Wohnsitz, aber nicht jeder Wohnsitz sei eine ständige Wohnstätte. Verfüge der Steuerpflichtige in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, da beide nach innerstaatlichem Recht bestehenden Wohnsitze den Anforderungen der ständigen Wohnstätte entsprächen, entscheide der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ als nächstes Kriterium über die Ansässigkeit. Laut Kaufvertrag vom 8.10.2013 seien die Bf sowie ihr Gatte je zur Hälfte grundbücherliche Miteigentümer der Liegenschaft im Gesamtausmaß von 3.538 m², samt dem darauf befindlichen Objekt ***3*** in ***7***. Aus den laut Inventarliste mitgekauften Fahrnissen lasse sich schließen, dass den Käufern bereits im Zeitpunkt des Kaufes ein bezugsfertiges Haus zur Verfügung gestanden sei. Im Rahmen des Liegenschaftserwerbs sei von der Bf und dem Ehemann am 2.10.2013 eine Schuld- und Pfandurkunde mit der ***4*** Bausparkasse, 1090 Wien, für einen einmal ausnutzbaren Kredit iHv 428.572,- Euro unterzeichnet worden. In diesem Kontext sei von beiden Käufern auch ein österreichischer Bausparvertrag im Bundesgebiet abgeschlossen worden. Der Liegenschaftserwerb im Jahr 2013 lasse darauf schließen, dass die berufliche Tätigkeit der Bf in der Schweiz nur für eine befristete Zeit beabsichtigt gewesen sei und dass sie eine spätere Rückkehr nach Österreich beabsichtige. Die Bf sei vor ihrem Wegzug aus der Schweiz bis Ende Dezember 2015 in der Schweiz als Teilzeitbeschäftigte bei der Versicherungen AG sowie als Heilpraktikerin tätig gewesen. Dem Umstand, dass die erwachsenen Kinder des Gatten noch immer in örtlicher Nähe zum damaligen Wohnsitz in der Schweiz lebten und dass Weihnachten 2015 bspw mit der Familie bzw mit Freunden in der Schweiz verbracht worden sei, komme bei der Beurteilung der persönlichen Bindung der Bf zur Schweiz keine herausragende Bedeutung zu. Laut einer Abfrage im Zentralen Melderegister (ZMR) sei der Ehemann österreichischer Staatsbürger und seit 11.10.2013 polizeilich an der Adresse des gemeinsam mit der Bf erworbenen Hauses in ***7*** gemeldet. Tatsache sei, dass der Gatte im Zeitraum Oktober 2013 bis dato die Liegenschaft in Kärnten auf Basis des Kaufvertrages vom 8.10.2013 als Hälfteigentümer inne gehabt habe. Er verfüge daher jedenfalls über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO in Österreich und sei daher durchgehend im Inland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Fest stehe auch, dass die Liegenschaft seit dem Kauf nicht vermietet worden sei. Aus einer „Luftbildaufnahme“ der Liegenschaft sei ersichtlich, „dass diese Liegenschaft schon aufgrund der Größe (das Gesamtausmaß der Liegenschaft beträgt 3.535 m²) einer ganzjährigen Betreuung des Gebäudes samt der Gartenflächen“ bedürfe. Eine

stattgefundene Fremdbetreuung der Liegenschaft sei der belangten Behörde nicht bekannt, weshalb auch davon ausgegangen werde, dass sich der Ehemann vorwiegend am ***3*** aufgehalten habe. Er beziehe seit 2008 von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt (im Folgenden PVA), 1021 Wien, einen Ruhegenuss. Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen der Bf zu den beiden Vertragsstaaten Österreich und Schweiz kam das Finanzamt daher zu dem Schluss, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen „jedenfalls seit Oktober 2013“ bis dato in Österreich gewesen sei. Begründet werde dies damit, dass der Gatte seit Oktober 2013 seinen Wohnsitz in Österreich habe und somit für die Bf seit Oktober 2013 die stärkste und maßgebliche persönliche Beziehung zu dem Ort, an dem ihr Ehemann regelmäßig lebe, bestehe. Die belangte Behörde gehe von der Annahme aus, dass die Bf in Österreich mit dem Gatten einen gemeinsamen Haushalt führe und daher eine stärkere persönliche Beziehung zu einem anderen Ort (Schweiz) fehle. Im ggst Fall unterhalte die Bf „enge emotionale Beziehungen“ zum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig lebenden und ansässigen Ehemann. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf sei somit in Österreich gegeben, da das Zentrum des eigenen häuslichen Lebens der Bf „üblicherweise nur an einem Wohnsitz“ liegen werde. Die Bf habe zwar im Zeitraum Oktober 2013 bis Ende Dezember 2015 wirtschaftliche (berufliche) Beziehungen zur Schweiz unterhalten, jedoch seien die (persönlichen) Beziehungen zu Österreich als die engeren (exklusiveren) als die (wirtschaftlichen) Beziehungen zur Schweiz anzusehen. Dem im Vorlageantrag ausgeführten Argument, wonach Art 4 Abs 3 DBA anwendbar sei und bei Verlagerung der Ansässigkeit die Steuerpflicht im Wegzugsstaat nur am Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen werde, ende könne, hält das Finanzamt entgegen, dass Art 4 Abs 3 leg cit in casu nicht anwendbar sei; einerseits sei der gemeinsame Lebensmittelpunkt der Bf und des Gatten bereits seit 2013 in Österreich gelegen, andererseits gelte Art 4 Abs 3 lediglich beim Wohnsitzwechsel hinsichtlich der Vermögensbesteuerung.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom **3.10.2023** erklärte die Bf, dass sie bei der Versicherungen AG als Fachspezialistin für Komplementärmedizin für Traditionelle Europäische Naturheilkunde und für Traditionelle Chinesische Medizin (TCM) angestellt gewesen sei, ihren letzten Arbeitstag am 15.12.2015 gehabt habe und danach 2 Tage Zeitausgleich sowie 8 Tage Urlaub verbraucht habe. Sie habe an ihrer Arbeitsstelle 5 Tage die Woche anwesend sein müssen, wobei sie ein 70%-iges Beschäftigungsausmaß gehabt habe (4 Tage jeweils 5 Stunden und 1 Tag zu 8 Stunden). Nachmittags habe sie in ihrer eigenen naturheilkundlichen Praxis hauptsächlich nach TCM gearbeitet. 2015 sei sie zu Ostern 6 Urlaubstage, im Juli 7 sowie im Oktober 4 Urlaubstage in Kärnten verbracht. Bis zum 15.12.2015 seien es ca 24 Tage gewesen, die sie in ihrem Haus in Kärnten verbracht habe. Am 22.12.2015 sei sie mit ihrem Mann aufgrund eines Termins mit einem Kaufinteressenten für das Haus in der Schweiz nochmals dorthin gefahren. Sie sei über Weihnachten in ***6*** geblieben und am 27.12.2015 wieder

nach Kärnten gefahren. Sie sei stets mit dem Privat-PKW zwischen der Schweiz und Österreich hin- und hergefahren. Aufzeichnungen, Fahrtenbucheinträge, Zahlungsbelege wie Tankrechnungen oder Kreditkartenabrechnungen gebe es keine. Sie sei seit tt.mm.2021 mit ihrem Ehemann verheiratet, habe keine Kinder. Dieser wiederum habe 3 erwachsene Kinder, wobei im Streitjahr eines in Kärnten und 2 in der Schweiz gelebt hätten.

Am **19.10.2023** erstattete die Bf eine weitere **Vorhaltsbeantwortung**, in der sie insb ausführte, dass das Haus in ***7*** schon beim Kauf 2013 fast gänzlich zum ständigen Bewohnen eingerichtet gewesen und von ihr und dem Ehemann so von den Voreigentümern übernommen worden sei. Küche, Büro, Schlafzimmer, Gästezimmer, Badezimmer und WC seien bereits mit Einbaumöbeln eingerichtet gewesen.

Das BFG übermittelte die beiden Vorhaltsbeantwortungen der **belangten Behörde**, zu denen sie mit Schriftsatz vom **9.11.2023 Stellung** nahm. Zusätzlich zum bereits Vorgebrachten führte das Finanzamt aus, dass als steuerliche Anknüpfungspunkte an die Schweiz die Berufstätigkeit der Bf als Dienstnehmerin sowie eine ständige Wohnstätte in der Schweiz bestünden. Nach der VwGH-Rsp komme den wirtschaftlichen Beziehungen idR eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen. Somit liege bei der Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen der Schwerpunkt grundsätzlich auf den persönlichen Bindungen. Demgegenüber falle für Österreich ins Gewicht, die ständige Wohnstätte in ***7*** seit dem Hauskauf im Jahr 2013 und dass der Ehemann mit der Bf dort lebe. Beide seien österreichische Staatsbürger. Die Bf habe auch dargetan, dass seit dem Hauskauf im Oktober 2013 jederzeit die Möglichkeit gegeben gewesen sei, die Räumlichkeiten zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse und die ihres Gatten zu nutzen. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass sowohl die Bf als auch ihr Lebensgefährte die rechtliche Verfügungsmacht über Räumlichkeiten im Inland gehabt habe. Der Ehemann erziele seit dem Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der PVA (inländischer Lohnzettel Art 1). Laut Aktenlage werde er seit dem Jahr 2012 zur unbeschränkten Steuerpflicht und ansässig in Österreich veranlagt. Es werde auf die VwGH-Jud verwiesen, wonach die stärkste persönliche Beziehung im Regelfall zu jenem Ort bestehe, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebe. Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen sei der Wohnsitz des Ehepartners das wesentlichste Kriterium für den Ort der engeren persönlichen Beziehungen. Bei aufrechter Ehe könne davon ausgegangen werden, dass Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort hätten, wo die Familie wohne. Die Bf habe angegeben, dass für Fahrten zwischen der Schweiz und ***7*** keine Aufzeichnungen über ihre Anwesenheiten in Österreich, Zahlungsbelege, Kreditkartenabrechnungen, etc vorhanden seien. Die belangte Behörde gelange daher zur Überzeugung, dass es bereits vor dem ggst Streitjahr 2015 aufgrund der gemeinsamen

Haushaltsführung mit dem Gatten zu einer Ansässigkeitsverlagerung gekommen sei und die Bf jedenfalls im Streitjahr 2015 in Österreich steuerlich ansässig gewesen sei.

Zur Drittelbegünstigung der Freizügigkeitsleistung nach § 124b Z 53 EStG hielt die belangte Behörde Folgendes fest: „Die Bf (geboren am ***8***.3.1959) war im Zeitpunkt ihres Ausscheidens (2015) aus dem Arbeitsverhältnis bei der Schweizer ***1*** Versicherungen AG 56 Jahre alt. Sie hatte somit das ordentliche AHV-Rentenalter von 65 Jahren (Art. 13 lit a BVG) nicht erreicht und es lagen auch die Voraussetzungen für einen Frühpensionsbezug nicht vor. Der überobligatorische Teil ihrer Freizügigkeitsleistung wurde ihr anlässlich ihres Ausscheidens, als sie die Schweiz endgültig verließ, durch die berufliche Pensionskasse kapitalisiert ausbezahlt. Die Bf verfügte daher im Jahr 2015 (berufliches Ausscheiden) nicht über einen auf Renten lautenden Pensionsanspruch. Von Gesetzes wegen stand ihr aber das Recht auf Barauszahlung der Austrittsleistung zu (Art. 5 Z 1 FZG, endgültiges Verlassen der Schweiz). Die Bf hatte somit im Streitjahr 2015 kein Wahlrecht zwischen Rente und Kapital, sondern nur das Recht auf Barauszahlung ihrer Austrittsleistung. Demnach steht nach Ansicht des Finanzamtes die drittelbegünstigte Besteuerung gemäß § 124b Z 53 EStG zu.“

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf wurde 1959 in ***13*** in Vorarlberg geboren, ist österreichische Staatsbürgerin und stand bis 31.12.2015 in einem Dienstverhältnis zur ***1*** als Fachspezialistin für Komplementärmedizin für Traditionelle Europäische Naturheilkunde und für TCM. Im Streitjahr 2015 stand sie in einem 70%-igen Beschäftigungsausmaß und hatte in der Schweiz ihren letzten Arbeitstag am 15.12.2015.

Das bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses angesparte Pensionsguthaben (sog „**Austrittsleistung**“ oder „**Freizügigkeitsleistung**“) der Bf iHv 58.648,05 CHF bzw **54.301,22 Euro** wurde – da sie weder den Vorsorgefall (Alter, Berufsunfähigkeit, Tod, in welchem Fall eine Rentenzahlung an die Bf bzw ihre Hinterbliebenen erfolgt wäre) verwirklicht, noch eine neue Beschäftigung in der Schweiz aufgenommen hat (in welchem Fall das Guthaben an eine neue Pensionskasse überwiesen worden wäre) – von der Personalvorsorgestiftung der ***1*** Versicherungen AG auf ein sog Freizügigkeitskonto bei der UBS AG überwiesen und mit **Valuta 30.12.2015 ausbezahlt**. Einbehalten wurde die schweizerische Quellensteuer iHv 3.836,00 CHF, sodass ein Betrag von 58.648,05 CHF (das waren zum damaligen Zeitpunkt 54.301,22 Euro) zur Auszahlung gelangte.

Nach Beendigung ihres Dienstverhältnisses bei der Versicherungen AG war die Bf in der Schweiz nicht mehr beruflich tätig. Für die Bf bestand keine Möglichkeit, den während ihres

Dienstverhältnisses zur Versicherungen AG erworbenen Vorsorgeschutz in der Form aufrechtzuerhalten, dass das Altersguthaben zu irgendeinem Zeitpunkt in Form einer Rente ausbezahlt wird. Es bestand daher nur die Möglichkeit, sich dieses Guthaben in Form eines Kapitalbetrages auszahlen zu lassen.

Herr *****2*****, im Streitjahr 2015 der **Lebensgefährte** und **seit tt.mm.2021** der **Ehemann** der Bf, ist im Jahr 1943 in *****12***** in Kärnten geboren, österreichischer Staatsbürger und bezieht seit dem Jahr 2008 von der **österreichischen PVA** einen **Ruhegenuss**, weswegen er seit dem Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (inländischer Lohnzettel Art 1) erzielt und seit dem Jahr 2012 zur **unbeschränkten Steuerpflicht** und **ansässig in Österreich** veranlagt wird. Dagegen hat der Ehemann zu keinem Zeitpunkt Rechtsmittel erhoben.

Die Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 8.10.2013 gemeinsam mit ihrem Ehemann **je zur Hälfte** eine **Liegenschaft** im Gesamtausmaß von 3.538 m², samt dem darauf befindlichen Objekt *****3***** in *****7*****. Aus den laut Inventarliste (Punkt XI. des Kaufvertrags vom 8.10.2013) mitgekauften Fahrnissen lässt sich schließen, dass den Käufern bereits im Zeitpunkt des Kaufes ein bezugsfertiges Haus zur Verfügung gestanden ist. Zudem wurde im Rahmen des Liegenschaftserwerbs von der Bf und dem Ehemann am 2.10.2013 eine **Schuld- und Pfandurkunde** mit der *****4***** Bausparkasse, 1090 **Wien**, für einen einmal ausnutzbaren Kredit iHv 428.572,- Euro unterzeichnet. In diesem Kontext schlossen beide Käufer auch einen **österreichischen Bausparvertrag** im Bundesgebiet ab.

Das erwähnte Haus am *****11*** 11** wurde ab 2013 (dem Jahr des Kaufes) auch tatsächlich von der Bf und ihrem Ehemann bewohnt und dient beiden bis dato (Ende 2025) nach wie vor als Hauptwohnsitz. Die Bf hatte/hat also jedenfalls eine **uneingeschränkte Verfügungsmacht** über die besagte Wohnstätte in Österreich. Sie wurde im Streitjahr 2015 vom Ehepaar auch **tatsächlich** bei den (regelmäßigen) Aufenthalten in Österreich **genutzt**.

Der Gatte ist an dieser Adresse seit 11.10.2013 polizeilich gemeldet; die Bf ist dort seit 17.12.2015 in Österreich hauptwohnsitzgemeldet.

Das Ehepaar ist weder in der Schweiz noch in Österreich in Vereinen tätig.

Die Bf hat keine leiblichen Kinder und auch keine Geschwister. Der Ehemann hat aus früheren Beziehungen drei Kinder (Jahrgang 1963, 1970 sowie 1974), die also im Streitjahr bereits zwischen 41 und 52 Jahre alt waren. Eine Tochter lebte/lebt ca 25 km vom ggst Haus in *****7***** entfernt.

Die **Bf** war im Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis bei der Schweizer Versicherungen AG Ende 2015 **56 Jahre** alt. Sie hatte somit das ordentliche AHV-Rentenalter von 65 Jahren (Art 13 lit a chBVG) nicht erreicht und es lagen auch die Voraussetzungen für einen Frühpensionsbezug nicht vor. Der überobligatorische Teil ihrer Freizügigkeitsleitung

wurde ihr anlässlich ihres endgültigen Verlassens der Schweiz durch die berufliche Pensionskasse auf ihr Bankkonto mit Valutadatum 30.12.2015 überwiesen. Die Bf verfügte daher im Jahr 2015 über keinen auf Renten lautenden Pensionsanspruch. Von Gesetzes wegen stand ihr aber das Recht auf Barauszahlung der Austrittsleistung zu (Art 5 Z 1 chFZG, endgültiges Verlassen der Schweiz). Die Bf hatte somit im Streitjahr 2015 **kein Wahlrecht** zwischen Rente und Kapital, sondern nur das Recht auf Barauszahlung ihrer Austrittsleistung. Demnach steht die **drittelbegünstigte** Besteuerung gem § 124b Z 53 EStG zu.

Die Bf behauptet für das Streitjahr 2015 eine ausschließliche Ansässigkeit in der Schweiz und bestreitet ihre Ansässigkeit bzw den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich.

2. Beweiswürdigung

Nach st Rsp 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 (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082; 12.9.2018, Ro 2017/13/0008; bzw die in *Ritz/Koran*, BAO⁸, 2025, § 167, Rz 8 referierte Jud).

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den Ergebnissen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens, insb aus den Vorhaltsbeantwortungen der Bf vom 3.10.2023 bzw vom 19.10.2023 sowie aus der Stellungnahme der belangten Behörde dazu vom 9.11.2023.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob sich im streitggst Zeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf vom Wohnsitz in der Schweiz zu jenem in Österreich verlagert hat.

Das Eigentum an der inländischen Liegenschaft ist dem vorliegenden Grundbuchsatzug zu entnehmen.

Die Feststellungen zum Hauptwohnsitz der Bf und dem Ehemann ergeben sich aus einer gerichtlich eingeholten Auskunft aus dem ZMR.

Die Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit der Bf in der Schweiz und zu den daraus erzielten Einkünften sowie zur Liegenschaft in Kärnten ergeben sich aus dem insoweit unstrittigen Vorbringen der Bf und den von ihr vorgelegten Urkunden, nämlich der Schuld- und Pfandurkunde (Darlehensvertrag) vom 2.10.2013 der ***4*** Bausparkasse reg Gen mbH, 1090 Wien, für einen einmal ausnutzbaren Kredit, der Kündigungsbestätigung vom 9.10.2015 an die Bf seitens der Versicherungen AG zum 31.12.2015, der Austrittsabrechnung der Personalvorsorgestiftung der ***1*** Versicherungen AG per 31.12.2015 sowie aus dem

Antrag der Bf vom 16.2.2016 auf Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitalleistungen von Vorsorgeeinrichtungen mit Sitz in der Schweiz.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

A. Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts

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

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

Gem **§ 2 Abs 1 EStG** ist der ESt das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach **§ 2 Abs 2 EStG** in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl I 2014/105, der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (**§ 18**) und außergewöhnlichen Belastungen (**§§ 34 und 35**) sowie der Freibeträge nach den **§§ 104, 105 und 106a**.

Gem **§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG** sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind gem **§ 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG** auch Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen iSd **§ 5 Z 4** des Pensionskassengesetzes).

Gem **§ 19 Abs 1 EStG** sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen **zugeflossen** sind.

Gem **§ 167 Abs 2 iVm § 2a BAO** hat die Abgabenbehörde bzw das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach **freier Überzeugung** zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

B. Bestimmungen des DBA-Schweiz

Gem **Art 4 Abs 1** des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA), BGBl 1975/64, bedeutet iSd Abkommens der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist nach Art 4 Abs 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gem **Art 4 Abs 2 DBA** Folgendes:

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

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.

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.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Art 25 DBA.

Gem **Art 15 Abs 1 DBA** dürfen vorbehaltlich der Art 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gem **Art 18 DBA** dürfen vorbehaltlich des Art 19 Abs 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Art 21 leg cit normiert, dass die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden dürfen.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt gem **Art 23 Abs 1 DBA** der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Ungeachtet des Art 23 Abs 1 darf Österreich gem **Art 23 Abs 2 DBA** in der für das Streitjahr geltenden Fassung, BGBl III 2007/22, Einkünfte iSd Art 15 Abs 1 sowie Einkünfte iSd Art 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Art 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

C. Ansässigkeit und Mittelpunkt der Lebensinteressen

Da DBA bloß eine **Schrankenwirkung** insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen, ist **zunächst** nach **innerstaatlichem Recht zu prüfen**, ob für das Streitjahr unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Die Frage, ob eine Person in Österreich **unbeschränkt** steuerpflichtig ist, richtet sich nicht nach DBA, sondern ausschließlich nach den **inländischen steuerrechtlichen Vorschriften** (vgl nur VwGH 7.10.2025, Ro 2022/15/0021; 7.9.2022; Ra 2021/13/0067 mwN).

Die Bf war aufgrund ihres inländischen Wohnsitzes iSd § 1 Abs 2 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckte sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Die Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes ging unmittelbar einher mit dem Ende der beruflichen Tätigkeit der Bf in der Schweiz.

Eine Person kann immer nur in einem Staat ansässig sein, auch wenn sie in zwei oder mehreren Staaten einen Wohnsitz hat. Da die Bf im Streitjahr sowohl in Österreich als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte verfügte, kommt dem Mittelpunkt der Lebensinteressen entscheidende Bedeutung zu. Gem Art 4 Abs 2 lit a DBA gilt die Bf als in jenem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie in dieser Zeit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Im Vorlagebericht vom 12.9.2019 sowie in der Stellungnahme vom 9.11.2023 zu den Vorhaltsbeantwortungen der Bf vom 3.10.2023 und 19.10.2023 setzte sich das Finanzamt eingehend mit dem **Mittelpunkt** der **Lebensinteressen** der Bf auseinander und kam zur Überzeugung, dass sich deren Lebensmittelpunkt bis zum Kauf der Liegenschaft in Kärnten im Jahr 2013, spätestens bis zur Beendigung ihrer Auslandstätigkeit (somit bis zum 17.12.2015) in der Schweiz befunden hatte. Mit der Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes und Beendigung der Auslandstätigkeit ist die Bf definitiv aus der Schweiz ausgereist und wieder in ihr Heimatland Österreich zurückgekehrt. Ab dem 17.12.2015 hatte die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen wieder in Österreich.

Das BFG kann der von der Bf (im Hinblick auf den strittigen Zuflusszeitpunkt der Freizügigkeitsleistung) vorgebrachten Argumentation nicht beitreten, wonach sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf erst mit der „vollständigen“ Übersiedelung der Bf und ihres Ehemannes nach Kärnten im ersten Quartal 2016 nicht mehr in der Schweiz befunden habe. Das Gericht geht somit davon aus, dass die Bf in Österreich einen **Wohnsitz** iSd Abgabenvorschriften (**§ 26 Abs 1 BAO**) bereits mit dem Kauf eines bezugsfertigen Hauses, welches beiden Eheleuten seit damals ununterbrochen und uneingeschränkt zur Verfügung stand, samt polizeilicher Wohnsitzmeldung durch den Gatten der Bf im Oktober 2013 – dieser wird zudem seit dem Jahr 2012 zur unbeschränkten Steuerpflicht und als ansässig in Österreich veranlagt –, jedoch spätestens ab dem 17.12.2015 hatte und somit als eine **in Österreich ansässige Person** gilt.

Gem **Art 18 DBA** dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Der Begriff „Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen“ erfasst nicht nur laufende Pensionsleistungen, sondern auch Pensionsabfindungen.

Pensionsabfindungen fallen auch dann unter Art 18 DBA, wenn sie vor Erreichung des Pensionsalters gezahlt werden. Ob die ausländische Einmalzahlung der Bf, bei der es sich unzweifelhaft um die Abfindung von Pensionsansprüchen gehandelt hat, im Streitjahr in Österreich tatsächlich einer Besteuerung unterzogen werden kann, hängt streitentscheidend vom Zeitpunkt des Zuflusses der Freizügigkeitsleistung bzw davon ab, in welchem der beiden Staaten die Bf zum Zeitpunkt des Zuflusses am 30.12.2015 ansässig war.

Art 18 DBA bezieht sich in seinem Anwendungsbereich nicht nur auf „Ruhegehälter“, sondern erfährt eine Erweiterung durch den Verweis auf den Ruhegehältern „ähnliche Vergütungen“. Die Reichweite von „Vergütungen“ ist in einem möglichst weiten Sinn zu verstehen, dh jegliche Bezüge oder sonstigen Vorteile, also Sachbezüge, Abfindungen, Rabatte usw, sind als „Vergütung“ anzusehen, soweit sie auch Pensionscharakter aufweisen. Der Begriff „ähnliche Vergütung“ umfasst demnach auch Einmalzahlungen wie Pensionsabfindungen.

Für Ruhegehälter nach Art 18 OECD-MA (so auch nach Art 18 DBA) kommt das **Zuflussprinzip** zur Anwendung und zwar ungeachtet des Umstandes, dass die Pensionsansprüche durch die aktive Dienstleistung im Wegzugsstaat „verdient“ worden sind; dies gilt auch für Pensionsabfindungen (vgl *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar², 2019, Vor Art 1, I. Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 55, mit Hinweis auf EAS 1932 = SWI 2001, 508; EAS 2519 = SWI 2005, 304; EAS 2744 = SWI 2006, 350; EAS 2920 = SWI 2008, 92; EAS 3248 = SWI 2011, 517).

Für das BFG besteht kein Zweifel, dass die streitggst **Abfindung zukünftiger Pensionsansprüche** aus der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems im Wege einer Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens unter **Art 18 DBA** („Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen“) zu subsumieren ist. Es handelt sich dabei nicht um eine Nachzahlung des Arbeitgebers für die frühere aktive Tätigkeit der Bf in der Schweiz, die kausal dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen wäre. Diese Einmalzahlung ist vielmehr Ausfluss der beruflichen Vorsorge der Bf in der Schweiz und diene ihrer Versorgung für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses in der Schweiz und der damit verbundenen definitiven Ausreise aus der Schweiz. Im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses dieser Pensionsabfindung ist daher dem **Ansässigkeitsstaat** das **Besteuerungsrecht** zugewiesen.

Nach der Rsp des VwGH ist die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den **Mittelpunkt** seiner Lebensinteressen hat, im Rahmen einer **einzelfallbezogenen** Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl nur VwGH 8.5.2025, Ra 2024/15/0010; 21.3.2025, Ra 2021/13/0146 mwN).

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das **Gesamtbild** der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das **Überwiegen** der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. **Wirtschaftlichen** Beziehungen kommt dabei idR eine **geringere Bedeutung** zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei insb familiäre Bindungen. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der **bedeutungsvollere** ist (vgl *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommès/Daurer*, Internationales Steuerrecht, 2023, I/1, Rz 1 ff, mwN; VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0186; 17.10.2017, Ra 2016/15/0008 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 3.9.2024, Ra 2023/13/0186; 17.10.2017, Ra 2016/15/0008; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, I/1, Z 4, Tz 11).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse **Dauerhaftigkeit**, aber **keine ständige Anwesenheit** voraus (*Jakom*, EStG¹⁸, 2025, § 1, Rz 20). Das zeitliche Element „ständig“ bei einer Wohnstätte bezieht sich auf deren Verwendung als Wohnung/Wohnhaus (*Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, 2019, Art 4, II. Art 4, Rz 32 mwN). Es ist auch **nicht erforderlich**, dass die Wohnstätte tatsächlich **ununterbrochen benützt** (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299), sondern zumindest **mehrere Wochen pro Jahr** in Verwendung genommen wird (zB VwGH 20.6.1990, 89/16/0020).

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

Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen der Bf lag im Streitjahr an ihrem Dienstort in der Schweiz, wo sie für die Versicherungen AG sowie als Heilpraktikerin tätig war.

Es gab auch retrospektiv gesehen bereits seit dem Hauskauf im Jahr 2013, spätestens zum Zeitpunkt des Kündigungsschreibens vom 30.9.2015 an den Dienstgeber in der Schweiz (Versicherungen AG) ausreichende Anhaltspunkte dafür, dass sich die Bf bereits zum damaligen Zeitpunkt entschieden hat, mit ihrem Gatten nach Österreich zurückzukehren.

Auch fließen in die Beurteilung des Gesamtbildes der wirtschaftlichen und persönlichen Interessen ihre Bindung zu Österreich bzw, dass sie nach Österreich zurückkehren werden, ein, was sich im Umstand manifestiert, dass sowohl die Bf als auch ihr Ehemann trotz langem jeweiligen Aufenthaltes in der Schweiz die österreichische **Staatsbürgerschaft behalten** und nicht das Schweizer Bürgerrecht (Schweizer Staatsbürgerschaft) beantragt haben.

Sowohl die Bf als auch ihr Gatte hätten die **gesetzlichen Voraussetzungen** gem Art 9 ch BürgerrechtsG (BüG; zehn Jahre Aufenthalt in der Schweiz, davon drei in den letzten fünf Jahren vor Einreichung des Einbürgerungsgesuches) ohne Weiteres erfüllt.

Das BFG geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die **stärkste persönliche Bindung** zu ihrem **Ehegatten** besteht. Zu berücksichtigen ist auch, dass die **Kinder** des Mannes der Bf **erwachsen** sind. Der Wohnort volljähriger Kinder spielt für die engsten persönlichen

Beziehungen der Eltern idR keine große Rolle mehr (vgl *Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 165 mwH).

Der VwGH misst der Wohnsitzmeldung entscheidende Bedeutung bei (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193). Die Bf hat einen Wohnsitz seit 17.12.2015 im Inland; ihr Ehemann gar unmittelbar nach dem Hauskauf am 8.10.2013, nämlich seit 11.10.2013.

Es steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit auch der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, im Besitz eines ausländischen Führerscheins ist, er über eine Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz verfügt, er beruflich im Ausland tätig oder sogar dort polizeilich gemeldet ist, weil diese Kriterien für die Wohnsitzfrage iSd § 26 Abs 1 BAO bedeutungslos sind (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0183; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

Die von der Bf vorgelegte **Bestätigung** der Schweizer **Gemeinde ***6***** in der Schweiz vom **4.1.2016**, wonach die Bf bis 31.12.2015 „*hier gemeldet und wohnhaft war. Zudem lebte Frau ***14*** mit Herrn ***15*** in einem Haushalt*“, aufgrund der die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf in der Schweiz sowie aufgrund der Tatsache, dass sie bis zu diesem Zeitpunkt stets zusammen mit ihrem Gatten zusammengelebt habe, ableitet, ist nicht geeignet, diese Auffassung der Bf zu untermauern. Die Gemeinde führt zwar aus, dass die Bf in der Schweiz bis 31.12.2015 mit ihrem Ehemann gelebt und ihren Wohnsitz gehabt habe, daraus kann jedoch **ohne weitere Prüfung** nicht der **Lebensmittelpunkt in der Schweiz** geschlossen werden. Zudem stellt die ggst Bestätigung vom 4.1.2016 keinen Nachweis im abgabenbehördlichen Sinne dar. Das BFG vermag nicht zu erkennen, dass dieser auf den Angaben der Bf beruhenden Entscheidung ein genügend erhobener Sachverhalt und eine Gesamtabwägung aller in der Schweiz und in Österreich vorliegenden Umstände zur Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen zugrunde lag. Zudem bescheinigt eine **ausländische Ansässigkeitsbescheinigung** ggf die Ansässigkeit aus der Sicht des anderen Staates (hier der Schweiz), nicht jedoch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, der – wie bereits oben ausführlich dargestellt – eine **Gesamtabwägung** der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert (s nur VwGH 21.3.2025, Ra 2021/13/0146; 23.1.2020, Ra 2019/15/0160 mwN). Mit diesen Ausführungen vermag die Bf das BFG somit nicht zu überzeugen.

Auch mit dem Vorbringen der Bf, sie sei an kein Staatsgebilde oder gar an einen bestimmten Staat gebunden, sondern ihre Bindungen bestimmten sich nach persönlichen Faktoren, die ausschließlich in ihrer Privatsphäre zu suchen seien – eine vom Finanzamt angeführte Bindung an Österreich müsse sie verneinen, da sie beinahe **20 Jahre** in der **Schweiz gelebt** habe – ist nichts für die Bf zu gewinnen. Das DBA überlässt es nämlich nicht der Beurteilung des

Steuerpflichtigen, welchen Wohnsitz er als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bezeichnet, sondern stellt auf die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ab, deren Vorliegen nur anhand **objektiv feststellbarer Umstände** beurteilt werden kann (vgl VwGH 22.3.1991, 90/13/0073). Subjektive Absichten und Erklärungen einer Person sind nur beachtlich, wenn sie nach außen hin in Erscheinung treten, also für Außenstehende objektiv erkennbar sind.

Gem **§ 115 Abs 1 BAO** haben die Abgabenbehörden bzw das BFG die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird jedoch durch eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** der Abgabenpflichtigen, wie bspw bei **Auslandssachverhalten**, eingeschränkt (so auch VwGH 18.12.2024, Ra 2023/13/0032; 24.6.2021, Ra 2021/16/0014 mwN). Im Beschwerdefall ist die Bf ihrer diesbzgl erhöhten Mitwirkungspflicht iZm dem von ihr verwirklichten Auslandssachverhalt zwischen Österreich und der Schweiz nicht im ausreichenden Ausmaß nachgekommen, zumal sie selbst in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 3.10.2023 eingeräumt hat, dass **keine Aufzeichnungen** über ihre **Anwesenheiten in Österreich** wie Fahrtenbucheinträge, Zahlungsbelege, Tankrechnungen oder Kreditkartenabrechnungen, etc existierten.

Ebenso bleibt die Bf konkrete **nähere Ausführungen** zu ihrem lapidaren Vorbringen **schuldig**, wonach man sich „in der Literatur (...) einig [sei], dass der Nachweis eines **zukünftigen zeitlich nahegelagerten Wegzuges ins Ausland ausreiche**“, der condicio sine qua non für eine Einmalzahlung aus dem Schweizer Freizügigkeitskonto vor Pensionsantritt ist. Weder zitiert sie ggst eine einzige Literaturquelle für diese angeblich klare Rechtsauffassung noch auch nur eine (höchstgerichtliche) Rsp.

Die tatsächliche **Lebensgestaltung** (Hauskauf 2013 durch beide Ehepartner, regelmäßige Aufenthalte in Kärnten bzw Österreich seit diesem Zeitpunkt, Staatsbürgerschaft, familiäre Wurzeln des Ehemannes der Bf nach Kärnten, dessen unbeschränkte Steuerpflicht seit 2012, etc) lässt darauf schließen, dass seit dem Hauskauf bzw spätestens seit der Beendigung der beruflichen Tätigkeit Ende 2015 relevante und enge Bindungen zu Österreich bestanden und bis heute bestehen.

Nach einer **Abwägung** der **Gesamtheit** der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen der Bf gelangt das BFG somit in **freier Beweiswürdigung** gem § 167 Abs 2 BAO zu dem Ergebnis (Gesamtbild der Verhältnisse), dass die Bf ab dem Zuzug ihres Gatten am 11.10.2013 spätestens mit der Beendigung ihrer beruflichen Tätigkeit in der Schweiz Ende 2015 jedoch den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach Österreich verlagerte und dort ansässig iSd Art 4 DBA ist.

Die Bindung der Bf zu Österreich ist stärker als zur Schweiz. Daher wiegen die jahrelangen wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz insgesamt weniger stark und ist dem Beschwerdevorbringen der Bf, der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen habe sich zum Zeitpunkt des Zuflusses der Pensionsabfindung in der Schweiz befunden, nicht zu folgen. Deswegen ist die von ihr ins Treffen geführte „tie breaker rule“ des Art 4 Abs 3 DBA im Falle einer Doppelansässigkeit im ggst Fall auch nicht anwendbar. Darüber hinaus gilt diese Bestimmung lediglich beim Wohnsitzwechsel hinsichtlich der Vermögensbesteuerung (vgl BFG 28.7.2023, RV/3100754/2018).

D. Steuerbegünstigung nach § 124b Z 53 EStG

Das Schweizer System der Altersvorsorge beruht auf drei Säulen, wobei die (durch Beiträge der Arbeitgeber und Arbeitnehmer an Vorsorgeeinrichtungen dotierte) berufliche Altersvorsorge die sog. 2. Säule darstellt. Gem Art 331 Abs 1 Schweizer Bundesgesetz vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (fünfter Teil: Obligationenrecht – OR) sind die Zuwendungen der Arbeitgeber und die Beiträge der Arbeitnehmer zu dieser Vorsorge auf eine Stiftung, eine Genossenschaft oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts zu übertragen. Träger der 2. Säule der Altersvorsorge sind daher nicht die jeweiligen Arbeitgeber, sondern spezielle Vorsorgeeinrichtungen, die in einer der drei genannten Rechtsformen errichtet sein müssen. Das Schweizer Bundesgesetz über die Freizügigkeit der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17.12.1993 (Freizügigkeitsgesetz – FZG) normiert nun, dass Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall) Anspruch auf eine Austrittsleistung haben, welche bei Eintritt in eine neue Vorsorgeeinrichtung an diese zu überweisen ist, oder hinsichtlich derer der Versicherte mitteilen muss, in welcher zulässigen Form er den Vorsorgeschutz erhalten will (Art 1 ff leg cit). Gem Art 10 der aufgrund des FZG erlassenen (Schweizer) Verordnung über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 3.10.1994 (Freizügigkeitsverordnung – FZV) kann der Vorsorgeschutz durch ein Freizügigkeitsskonto oder eine Freizügigkeitspolice erhalten werden, wobei als Freizügigkeitspolice besondere, ausschließlich und unwiderruflich der Vorsorge dienende Kapital- oder Rentenversicherungen gelten.

Gem § 124b Z 53 EStG sind Zahlungen für **Pensionsabfindungen** von Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren **zu einem Drittel steuerfrei** zu belassen. Diese Begünstigung soll einen Ausgleich dafür schaffen, dass (Kapital-)Abfindungen eines (im Normalfall in Rentenform auszuzahlenden) Pensionsanspruches im Jahr der Auszahlung voll zu versteuern sind. Nach st VWGH-Rsp liegt eine „Abfindung“ iSd Gesetzesstelle daher nur dann vor, wenn der Anspruchsberechtigte lediglich die Möglichkeit

hat, sein Pensionsguthaben in Form einer Einmalzahlung zu beziehen. Besteht dagegen eine **Wahlmöglichkeit**, liegt **keine „Abfindung“** vor, wenn der Anspruchsberechtigte seine freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen trifft und die Auszahlung in Form eines Kapitalbetrages wählt (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026; 24.5.2012, 2009/15/0188). Da hier eine derartige Wahlmöglichkeit nicht bestand, ist die der Bf in Form eines Kapitalbetrages gewährte Austrittsleistung als Pensionsabfindung iSd § 124b Z 53 EStG zu qualifizieren und genießt daher die dort vorgesehene Drittelbegünstigung.

Anzumerken ist, dass in der Möglichkeit, sich die Austrittsleistung in drei Tranchen auszahlen zu lassen, keine Rentenleistung zu erblicken ist. Von einer Rente kann nur dann gesprochen werden, wenn eine regelmäßige Auszahlung auf unbestimmte Dauer, zB auf Lebenszeit bzw auch darüber hinaus an unterhaltsberechtigte Hinterbliebene bis zu deren Selbsterhaltungsfähigkeit, erfolgt, sodass die Gesamtleistung der Höhe nach unbestimmt (da von der Leistungsdauer abhängig) ist. Insoweit war der Beschwerde daher stattzugeben und die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit lediglich 36.200,81 Euro (2/3 von 54.301,22 Euro) zu veranschlagen. Infolge Steuerfreiheit eines Drittels der Pensionsabfindung reduziert sich der Gesamtbetrag der Einkünfte auf 36.068,81 Euro (s angeschlossenes Berechnungsblatt).

E. Berücksichtigung der schweizerischen Quellensteuer

Die Bf hat lediglich am 16.2.2016 beim damaligen Finanzamt Klagenfurt einen „Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitaleleistungen von Vorsorgeeinrichtungen mit Sitz in der Schweiz“ eingebracht. Das von der Bf verwendete Formular ist ein Formular der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, abrufbar unter https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/dbst/formulare/dbst-form-2022-q-is-de.pdf.download.pdf/dbst-form-2022-q-is-de.pdf&ved=2ahUKEwjQzMS_yb-RAXWgRvEDHU-wJLAQFnoECAwQAQ&usg=AOvVaw0lUCXNU-LKJ2ms5WI-hyEp). Dieser Antrag der Bf wurde jedoch mangels Zuständigkeit der österreichischen Abgabenbehörde nicht weiter bearbeitet. Im erwähnten Formular der ESTV ist auf Seite 2 nämlich eigens Folgendes angegeben: „Beide Seiten des vollständig ausgefüllten Formulars sind der Steuerverwaltung jenes Kantons einzureichen, in dem die Vorsorgeeinrichtung ihren Sitz bzw Betriebsstätte hat.“ Im Falle der Bf wäre dies der Kanton Zürich. Verweigert das zuständige Gemeindesteueramt die beantragte Rückerstattung, kann der Steuerpflichtige beim kantonalen Steueramt, Quellensteuer, innert 30 Tagen seit Mitteilung eine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht beantragen. Der Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer muss innert drei Jahren seit Auszahlung beim zuständigen Gemeindesteueramt (am Sitz der Vorsorgeeinrichtung, in casu in Zürich) eingereicht werden (Information des Steueramtes des Kantons Zürich <https://www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/quellensteuer/rueckerstattung-quellensteuer-auf-kapitalleistung.html>).

Das BFG merkt hierzu an, dass eine tatsächlich erfolgte Doppelbesteuerung, durch einen von der Bf einzubringenden Antrag auf eine unilaterale Entlastung von der Doppelbesteuerung gem § 48 BAO (idF vor dem EU-FinAnpG 2019, BGBl I 2019/62) vermieden werden könnte.

Zufolge § 48 BAO idF vor BGBl I 2019/62 kann der Bundesminister für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

§ 48 BAO sieht im Sinne einer Ermessensentscheidung die Möglichkeit vor, (auf Antrag) eine unilaterale Entlastung von der Doppelbesteuerung zu gewähren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, hängt 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 Rsp entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde – nicht revisibel (vgl VwGH 21.2.2023, Ra 2020/15/0089, ÖStZB 2023/64, mwN).

Das BFG ist bei der Frage, ob Österreich ein Besteuerungsrecht für die von der Bf im Streitjahr 2015 erhaltenen Pensionsabfindung zukommt, der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Jud gefolgt. Zudem handelt es sich bei der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Steuerpflichtigen befindet, nicht um eine Rechtsfrage, sondern um

eine Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 15. Dezember 2025